

**„Aggressive Steuerplanung“
Gestaltungsfreiheit multinational
agierender Unternehmen
vor dem Hintergrund des internationalen Steuerwett-
bewerbes**

**Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades**

**der Fakultät für Rechtswissenschaft
der Universität Regensburg**

vorgelegt von
Jennifer Lena Karpa

Erstberichterstatter: Prof. Dr. Rolf Eckhoff
Zweitberichterstatter: Prof. Dr. Gerrit Manssen
Tag der mündlichen Prüfung: 11.12.2018

Inhaltsverzeichnis

| | Seite |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Gliederung | II |
| Abbildungsverzeichnis | VI |
| Abkürzungsverzeichnis | VII |
| A. Einleitung | 1 |
| B. Aggressive Steuerplanung bei multinationalen Unternehmen | 5 |
| I. Was ist aggressive Steuerplanung? | 7 |
| 1. Rechtslinguistische Betrachtung der aggressiven Steuerplanung | 7 |
| 2. Steuerflucht | 11 |
| 3. Steuervermeidung und Steuerumgehung | 12 |
| 4. Steuerarbitrage | 14 |
| II. Aggressive Steuerplanung in der Steuergestaltungspraxis | 17 |
| 1. Typische Kernelemente und Strukturen der aggressiven Steuerplanung | 18 |
| a) Das Ziel der Bekämpfungsmaßnahmen: die im Verdacht der aggressiven Steuerplanung stehenden Unternehmen | 19 |
| b) Konzernstruktur für Steuerplanungen | 22 |
| c) Gesellschaften im Ausland | 27 |
| aa) Basis- und Domizilgesellschaften | 28 |
| bb) Briefkastengesellschaften | 32 |
| cc) Zweckgesellschaften | 34 |
| dd) Zwischengesellschaften | 35 |
| d) Ausländische Direktinvestitionen | 37 |
| 2. Google als Musterfall internationaler Steueroptimierung | 38 |
| a) Das multinational agierende IT-Unternehmen Google | 39 |
| b) Das Double Irish with a Dutch Sandwich | 40 |
| aa) Gestaltungsstruktur | 41 |
| bb) Steuerliche Gestaltung am Ansässigkeitsort der Werbekunden | 44 |
| C. Grundprinzipien des internationalen Steuerrechts und Gestaltungs- freiheit | 49 |
| I. Völkerrechtliche Besteuerungsprinzipien und Rechtsquellen | 50 |

| | |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Steuerrechtssouveränität und Anknüpfungspunkte der Besteuerung | 51 |
| a) Völkerrechtliche Souveränität | 52 |
| b) Prinzip der tatsächlichen Anknüpfung- „Genuine Link“ | 53 |
| aa) Anknüpfung an das Steuersubjekt | 54 |
| bb) Anknüpfung an das Steuerobjekt | 54 |
| 2. Internationales Unternehmenssteuerrecht | 55 |
| a) Nationale Regelungen und deutsches Außensteuerrecht | 56 |
| b) Völkerrechtliche Regelungen | 58 |
| aa) Bilateral geschaffene Gestaltungsfreiheit: Treaty Shopping | 60 |
| bb) Anwendungsbeispiele | 61 |
| c) Supranationale Regelungen | 64 |
| aa) Harmonisierungsauftrag der EU | 64 |
| bb) Fehlender Harmonisierungsauftrag für die direkten Steuern | 67 |
| cc) Trendwende in der Rechtsprechung des EuGH? | 68 |
| II. Mangelnde Harmonisierung und Nutzung von Besteuerungskonflikten | 70 |
| 1. Besteuerungskonflikte im internationalen Steuerrecht | 71 |
| a) Ursachen für die Entstehung | 73 |
| b) Arten von Qualifikationskonflikten und Zurechnungskonflikten | 75 |
| aa) Positive und negative Qualifikationskonflikte | 75 |
| bb) Subjektive Qualifikationskonflikte | 76 |
| cc) Objektive Qualifikationskonflikte | 78 |
| dd) Zurechnungskonflikte | 78 |
| 1) Positive und negative Zurechnungskonflikte | 80 |
| 2) Objektive Zurechnungskonflikte | 81 |
| 3) Subjektive Zurechnungskonflikte | 81 |
| 2. Nutzung der Besteuerungskonflikte | 82 |
| a) Klassifizierung der Steuerplanungsvorteile | 86 |
| aa) Deduction/ no inclusion (D/NI) | 86 |
| bb) Double deduction (DD) | 88 |
| cc) Indirect Deduction/ no inclusion | 88 |
| b) Arten von hybriden Gestaltungen | 90 |
| aa) Einsatz hybrider Gesellschaften | 90 |
| bb) Einsatz hybrider Finanzinstrumente | 93 |
| cc) Einsatz hybrider Transaktionen | 97 |

| | |
|---------------------------------------------------------------------------|------------|
| c) Maßnahmen gegen die Nutzung von Hybrid Mismatch Arrangements | 100 |
| aa) Switch-over-Klauseln | 100 |
| bb) Subject-to-Tax-Klauseln in DBA | 101 |
| 3. Zwischenfazit zur Nutzung der Hybrid Mismatch Arrangements | 102 |
| 4. Steuerarbitrageeffekte und Ausnutzung von Hybrid Mismatch Arrangements | 104 |
| D. Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung und Gestaltungsfreiheit | 107 |
| I. Doppelbesteuerung | 108 |
| 1. Arten von Doppelbesteuerung | 110 |
| 2. Entstehung von Doppelbesteuerung | 111 |
| a) Steuerpflicht im Ansässigkeits- bzw. Quellenstaat | 112 |
| b) Mindestens in zwei Staaten unbeschränkte Steuerpflicht | 112 |
| aa) Zwei unterschiedliche subjektive Anknüpfungskriterien | 112 |
| bb) Das gleiche subjektive Anknüpfungskriterium | 112 |
| c) Mindestens in zwei Staaten beschränkte Steuerpflicht | 113 |
| II. Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung | 113 |
| 1. Anrechnung, Reduzierung oder Freistellung | 113 |
| 2. Maßnahmen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen | 114 |
| a) Fremdvergleichsgrundsatz | 115 |
| aa) Allokation des Steuersubstrats | 116 |
| 1) Kapital in Form von Zinserträgen und Zinsaufwand | 117 |
| 2) Risiko unter Abgrenzung zwischen Entrepreneur und Routinefunktion | 117 |
| 3) Lizenzerträge und -aufwand bei immateriellen Wirtschaftsgütern | 120 |
| bb) Zwischenergebnis | 123 |
| b) Verrechnungspreisvereinbarungen | 123 |
| aa) Unilaterale APA | 124 |
| bb) Bilaterale APA | 125 |
| cc) Multilaterale APA | 128 |
| dd) Ursprüngliche Zielsetzung | 128 |
| ee) Rechtsgrundlage | 130 |
| ff) Ablauf | 131 |

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| E. Internationaler Steuerwettbewerb und Gestaltungsfreiheit | 135 |
| I. Vorabverständigungsverfahren | 138 |
| 1. Vorabverständigungsverfahren mit den nationalen Steuerbehörden | 140 |
| 2. Vergabepaxis am Beispiel Luxemburgs | 142 |
| 3. Rechtliche Bewertung der Vergabepaxis | 144 |
| 4. Vorabverständigungsvereinbarungen und das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung | 147 |
| II. Check-the-Box-System in den USA | 150 |
| III. Weitere Modelle einzelner Staaten | 152 |
| F. Grenzen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit | 155 |
| I. Steuergestaltungsfreiheit und unternehmerische Pflichten | 155 |
| 1. Steuergestaltungsfreiheit und Steuerplanung | 156 |
| 2. Unternehmerische Pflichten und Risiken | 159 |
| II. Grenzen der Gestaltungsfreiheit durch den Gesetzgeber | 162 |
| 1. Gesetzlich normierte Grenzen im nationalen Recht | 163 |
| a) Steuerhinterziehung | 165 |
| b) Scheingeschäfte | 166 |
| c) Steuerlicher Missbrauch nach § 42 AO | 166 |
| aa) Methodik des § 42 AO | 167 |
| bb) Anwendungsbereich des § 42 AO und Abgrenzung der speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften | 168 |
| cc) Tatbestand des Missbrauchs nach § 42 AO | 169 |
| 1) „unangemessene rechtliche Gestaltung“ | 171 |
| 2) „gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil“ | 172 |
| 3) Beweis- und Feststellungslastregel | 174 |
| 4) Umgehungsabsicht | 175 |
| dd) Rechtsfolge des § 42 AO | 176 |
| d) Zwischenergebnis | 176 |
| 2. Grenzen des Gesetzgebers bei der Beschränkung der Gestaltungsfreiheit | 178 |
| III. Unternehmerischen Handlungsmaximen und Tax Compliance | 181 |
| IV. Zwischenergebnis | 185 |
| G. Ergebnis | 189 |
| Literaturverzeichnis | 194 |

Abbildungsverzeichnis

| | Seite |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Abb. 1: Ausnutzung des initiierten Steuerwettbewerbs | 6 |
| Abb. 2: Grundprinzipien eines internationalen (Unterordnungs-)Konzerns | 25 |
| Abb. 3: Struktur des „Double Irish with a Dutch Sandwich“ | 42 |
| Abb. 4: Zwischenschaltung einer Durchlaufgesellschaft | 62 |
| Abb. 5: Qualifikationskonflikte in Outbound- Fällen: | 75 |
| Abb. 6: Mangelnde Harmonisierung des Steuer- und Gesellschaftsrechts | 83 |
| Abb. 7: Deduction/ no inclusion Situation (D/NI) | 87 |
| Abb. 8: Entstehung weißer Einkünfte | 89 |
| Abb. 9: „deduction/ no inclusion“ Konstellation | 96 |
| Abb. 10: Hybride Gestaltungen | 98 |
| Abb. 11: Bilaterales APA | 126 |
| Abb. 12: Multilaterales APA | 127 |
| Abb. 13: Abgrenzung der Steuerarbitrage vom steuerlichen Missbrauchstatbestand des § 42 AO und der Ausnutzung des initiierten Steuerwettbewerbs | 190 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---------|------------------------------------------------------------|
| Abb. | Abbildung |
| ABl. | Amtsblatt der Europäischen Union |
| Abs. | Absatz |
| AEUV | Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union |
| AG | Aktiengesellschaft |
| AktG | Aktiengesetz |
| Anm. | Anmerkung |
| AnwBl. | Anwaltsblatt |
| AO | Abgabenordnung |
| APA | Advance Pricing Agreement |
| AStG | Außensteuergesetz |
| ATR | Advance Tax Ruling |
| AWD | Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters (Zeitschrift) |
| | |
| BB | Betriebs-Berater (Zeitschrift) |
| Bd. | Band |
| BEPS | Base Erosion and Profit Shifting |
| BeckOK | Beck'scher Online-Kommentar |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBI. | Bundesgesetzblatt |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| BR-Drs. | Bundestagsdrucksache |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| BStBK | Bundsteuerberaterkammer |
| BZSt. | Bundeszentralamt für Steuern |
| BT-Drs. | Bundestagsdrucksache |
| Buchst. | Buchstabe |
| bzw. | beziehungsweise |
| | |
| CFC | controlled foreign corporation |
| COM | commissione europea |

| | |
|--------|-----------------------------------------------|
| Corp. | Corporation |
| CPEC | die Convertible Preferred Equity Certificates |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| DStJG | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| ECOFin | Rat Wirtschaft und Finanzen |
| EG | Europäische Gemeinschaft |
| EL. | Ergänzungslieferung |
| EMEA | Europe, Middle East and Africa |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStR | Einkommensteuerrichtlinie |
| EU | Europäische Union |
| EUAHiG | EU-Amtshilfegesetz |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| EUV | Vertrag über die Europäische Union |
| EWK | Europäischer Wirtschaftsraum |
| f. | folgende |
| ff. | fortfolgende |
| FGO | Finanzgerichtshof |
| Fn. | Fußnote |
| FS | Festschrift |
| FVerlV | Funktionsverlagerungsverordnung |
| gem. | gemäß |
| GG | Grundgesetz |
| grds. | grundsätzlich |
| G. v. | Gesetz vom |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| Hrsg. | Herausgeber |

| | |
|--------------|---------------------------------------------------------|
| Hs. | Halbsatz |
| HStR | Handbuch des Staatsrechts |
| i. d. R. | in der Regel |
| ifst-Schrift | Institut für Finanzen und Steuern |
| i. H. v. | in Höhe von |
| Inc. | Incorporation |
| IP | Intellectual Property |
| IRC | Internal Revenue Code |
| i. R. d. | im Rahmen der/des |
| IRL | Irland |
| i. R. v. | im Rahmen von |
| i. S. d. | im Sinne des |
| IStR | Internationales Steuerrecht (Zeitschrift) |
| IStR-LB | Internationales Steuerrecht-Länderbericht (Zeitschrift) |
| i. S. v. | im Sinne von |
| IT | Information und Telekommunikation |
| i. V. m. | in Verbindung mit |
| IWB | Internationale Wirtschaftsbrieft (Zeitschrift) |
| IWW Praxis | Institut für Wissen in der Wirtschaft |
| JPE | Journal of Politic Economics (Zeitschrift) |
| JTPF | Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum |
| JZ | JuristenZeitung (Zeitschrift) |
| KAGB | Kapitalanlagegesetzbuch |
| KOM | Europäische Kommission |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| LLC | Limited Liability Company |
| Ltd. | Private Company limited by shares |
| Mio. | Million |

| | |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MoMiG | Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23. Oktober 2008 |
| Mrd. | Milliarde |
| m. W. v. | mit Wirkung vom |
| Nr. | Nummer |
| n. F. | neue Fassung |
| NTJ | National Tax Journal (Zeitschrift) |
| OECD | Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung |
| OECD-MA | OECD-Musterabkommen |
| PEC | Preferred Equity Certificate |
| PIStB | Praxis der internationalen Steuerberatung (Zeitschrift) |
| R. | Richtlinie |
| RAO | Reichsabgabenordnung |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RGBL. | Reichsgesetzblatt |
| RIW | Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift) |
| Rn. | Randnummer |
| Rs. | Rechtssache |
| Rz. | Randziffer |
| S. | Satz; Seite |
| Sec. | Section |
| SEC | Securities and Exchange Commission |
| s. o. | siehe oben |
| sog. | sogenannt |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz |
| StB | Der Steuerberater (Zeitschrift) |
| SteuK | Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift) |
| StGB | Strafgesetzbuch |

| | |
|----------|----------------------------------------------|
| StuW | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| TNI | Tax Notes International (Zeitschrift) |
| Tz. | Textziffer |
| u. a. | unter anderem |
| US | United States |
| USA | United States of America |
| v. | von/ vom |
| vgl. | vergleiche |
| z. B. | zum Beispiel |
| ZEW-News | Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung |
| z. v. E. | zu versteuernden Einkommen |

A. Einleitung

Die „aggressive Steuerplanung“ multinational agierender Unternehmen soll bekämpft werden.¹ Darüber sind sich einzelne Staaten, darunter insbesondere Deutschland, neben der EU und supranationalen Organisationen wie der OECD einig. Doch alleine ein Begriff ersetzt noch nicht dessen rechtliche Würdigung. Es bedarf der exakten Bestimmung des Problems durch die Wissenschaft. Vorher sollten keine Maßnahmen gegen das Vorgehen der Steuerpflichtigen getroffen werden. Die gegenwärtige Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Unternehmen sollte daher solange unangetastet bleiben.

In der vorliegenden Arbeit wird die steuerliche Gestaltungsfreiheit der multinational agierenden Unternehmen vor dem Hintergrund der Funktionsweise der internationalen Besteuerung einerseits sowie der dem Steuergesetzgeber gegebenen steuerlichen Gestaltungsfreiheit andererseits untersucht.

Trotz vieler offener Fragen handelt es sich bei diesem Thema um kein Neues im internationalen Steuerrecht. Bereits bei den Beratungen der Weimarer Nationalversammlung zur RAO 1919 hat man sich für eine eigene Missbrauchsnorm entschieden. So genannte Steueroasenländer gab es auch schon 1920.² Das alles war in einer Zeit als weder große US-amerikanische IT-Konzerne wie Apple, Google oder Amazon noch Strukturen, die eine weltweite Vernetzung und Kapitalverschiebungen per sekundenschnellem Mausklick ermöglichen, existierten. Ebenso war die Steuerflucht von natürlichen wie juristischen Personen bereits in der Weimarer Republik 1918 ein steuerpolitisches Thema, welchem mit dem Erlass eines Reichsgesetzes gegen Steuerflucht begegnet wurde.³ Damals sollte ein Wegzug der im Deutschen Reich Steuerpflichtigen ins Ausland erschwert werden. Knapp ein halbes Jahrhundert später, im Jahr 1964, erschien unter der Regierung von Ludwig Erhardt der so genannte Oasenbericht.⁴ Dieser Bericht der Bundesregierung gab Aufschluss über die womöglich damals wie heute größtenteils als legal einzustufende Steuerflucht in Steueroasenländer. Die Liste der in der Mitte des 20. Jahrhunderts als Steueroasen entlarvten Staaten könnte

¹ Zum Begriff der „aggressiven Steuerplanung“: SWD (2016) 6 final, S. 2 ff.

² Nachweise hinsichtlich der Beratung bei Hensel, in FS Zitelmann, 1923, S. 219.

³ Deutsches Reichsgesetz gegen die Steuerflucht v. 26.06.1918, RGBl. 1918, S. 951.

⁴ Oasenbericht v. 23.06.1964, BT-Drs. IV/2412.

man nahezu identisch heute weiter verwenden.⁵ So galten etwa die Schweiz, Luxemburg, die Bahamas ebenso wie die Bermudas und Liechtenstein als Steueroasen.⁶ Ein Jahr später schließlich erging auf der Grundlage des Oasenberichts der Oasenerlass, welcher unter anderem § 6 StAnpG, vergleichbar mit dem heutigen § 42 AO, enthielt.⁷ 1972 wiederum sah sich der damalige Kanzler Willy Brandt vor dem Hintergrund der steigenden Globalisierung und der nach wie vor bestehenden Problematik der Gewinnverlagerung gezwungen mit der Einführung des Außensteuergesetzes und der darin enthaltenen Hinzurechnungsbesteuerung in den §§ 7- 14 AStG der Steuerflucht entgegen zu treten.⁸

Und auch aktuell wird das internationale Steuerrecht mit einem immer schneller werdenden Tempo von der Globalisierung nahezu überrollt und muss versuchen Schritt zu halten. Dem internationalen Steuerrecht liegen die, oftmals von heutigen globalen Bedürfnissen abweichenden, völkerrechtlichen Besteuerungsprinzipien zu Grunde. Die Mobilität von Personen, Gütern, Kapital und Gesellschaften nimmt stetig zu und wird weiter gefördert. Die Wirtschaftswelt und ihre Prozesse sind mobil, die Steuergesetze und ihre Tatbestände sind hingegen vor allem stabil. Der Gesetzgeber und die Verwaltung sowie die Rechtsprechung müssen sich an die veränderten Umstände anpassen. Die Vernetzung und die Verflechtungen von supranationalen Organisationen und einzelnen Staaten gewinnen dabei immer mehr an Bedeutung. Die Akklimatisierung der steuerpflichtigen Unternehmen an die globalisierten Märkte und an fremde Steuersysteme funktioniert scheinbar besser und schneller als die Reaktionen darauf auf Seiten der Steuergesetzgebung und der Finanzverwaltung.⁹

Dabei wirkt es nun mitunter so, als würde den multinational steuerpflichtigen Unternehmen diese Anpassungsfähigkeit von den Staaten vorgeworfen. Verschiedene Staaten und Staatenverbände wollen die Steuerplanungsfreiheit der Unternehmen sowohl politisch als auch gesetzgeberisch eingrenzen. Die Nutzung der gestalterischen Möglichkeiten, welche das internationale Steuerrecht bereithält, wird als aggressive Steuerplanung bezeichnet und entsprechende

⁵ Liste der OECD zu unkooperativen Steueroasen, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁶ Wassermeyer, in F/W/B/S, Außensteuerrecht 2011, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 31.

⁷ Oasenerlaß v. 14.06.1965, BStBl. II 1965, 74.

⁸ Außensteuergesetz 1972 v. 08.09.1972, BGBl. I 1972, S. 1713.

⁹ Luxemburg Leaks Database, abrufbar unter: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

Steuergestaltungswege sollen vereitelt werden. Der politische Druck der Staaten rührt dabei vor allem aus der gestiegenen medialen Aufmerksamkeit der vergangenen Jahre und dem Unverständnis der Steuerpflichtigen für Steuerquoten im einstelligen Prozentbereich. Dieser Druck entwich zuletzt nicht selten durch vor-eilige, gesetzgeberische Reaktionen. Eine umfassendere Harmonisierung des Steuerrechts wurde so größtenteils außer Acht gelassen.

Zu Beginn der Arbeit wird evaluiert, was der Vorwurf einer aggressiven Steuerplanung insbesondere gegenüber Steuergestaltungen multinational agierender Unternehmen im Einzelnen beinhaltet. Als Untersuchungsmodell und zur veranschaulichten Darstellung dient hierzu eine Steuergestaltungsstruktur des US-amerikanischen IT-Unternehmens Google, welche Dank ihres steuergünstigen Ergebnisses für großes Aufsehen gesorgt hat. Im Anschluss daran erfolgt eine umfassende Ursachenerforschung einer womöglich zu weitreichenden steuerlichen Gestaltungsfreiheit für multinational agierende Unternehmen. Neben der vertieften Auseinandersetzung mit Besonderheiten in einzelnen Steuerordnungen, geht es vor allem auch um die Analyse des Zusammenspiels der unterschiedlichen Steuersysteme. Hierdurch können zudem Rückschlüsse gezogen werden, inwieweit steuergünstige Ergebnisse allein durch eine steueroptimierte Vorgehensweise der Unternehmen erreicht werden oder ob gegebenenfalls Steuersysteme einzelner Länder derartige Ergebnisse fördern. Die Steuergesetzgebung schafft letztendlich die Grundlagen der Steuergestaltungsmöglichkeiten.

Ein weiterer Schwerpunkt beruht auf der Untersuchung der völkerrechtlichen Besteuerungsprinzipien. Diese liegen dem internationalen Steuerrecht zu Grunde und können dabei durchaus die entscheidende Weichenstellung für eine steueroptimierte Planung darstellen. Als ungewollte Konsequenz dieser Besteuerungsgrundsätze auf multilateraler Ebene kommt es nach wie vor zu Doppelbesteuerungen. Ergriffene Maßnahmen gegen diese für die Steuerpflichtigen, gleichermaßen, wie für die Staaten unerwünschten erhöhten Belastungen bieten jedoch Freiräume zu Steuervermeidungsstrategien, welche im Rahmen der Arbeit im Fokus stehen sollen. Im Anschluss werden daher die gesetzgeberischen Reaktionen innerhalb des nationalen Steuersystems gegen die Doppelbesteuerung näher betrachtet. Daneben gilt es hierbei die Rolle weiterer einzelner Staaten innerhalb der Steuergestaltungsstrukturen von Unternehmen mit geringen Konzernsteuer-

quoten zu ermitteln. Mit diesen Ergebnissen vor Augen beschäftigt sich die Arbeit schließlich mit den möglichen Grenzen der steuerlichen Gestaltungsfreiheit. Dabei werden einerseits die durch den Gesetzgeber geschaffenen rechtlichen Grenzen sowie andererseits, die durch die Unternehmen sich selbst gesetzten Grenzen erörtert und mit dem Vorwurf der aggressiven Steuerplanung verglichen. Abgerundet wird die vorliegende Untersuchung durch eine zusammenfassende Darstellung der gefundenen Ergebnisse und eine persönliche Stellungnahme der Verfasserin.

B. Aggressive Steuerplanung bei multinationalen Unternehmen

Zunächst erfolgt eine Auseinandersetzung mit dem Vorwurf der aggressiven Steuerplanung. Im Rahmen des EU-Aktionsplans „für ein effektiveres Vorgehen der EU gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung“ gab die Kommission am 06.12.2012 eine Empfehlung an die Mitgliedsstaaten der EU, gestützt auf Art. 292 AEUV, die aggressive Steuerplanung betreffend, ab.¹⁰ Wenngleich man sich in der Empfehlung einig war, dass die aggressive Steuerplanung viele Gesichter hat, so wurde dennoch konstatiert, dass das wesentliche Element zur Senkung der Steuerschuld im gezielten Ausnutzen der Feinheiten eines Steuersystems beziehungsweise der Unstimmigkeit zwischen zwei oder mehr Steuersystemen liegt. Es geht daher um multinational Steuerpflichtige, welche global und flexibel agieren, wodurch diese in der Lage sind in die Anwendungsbereiche der für sie vorteilhaftesten Steuersysteme zu gelangen. Folgen einer derartigen internationalen Steuerplanung werden in der Empfehlung beispielhaft genannt. Es könne danach durch diese „vielerlei Formen“ der aggressiven Steuerplanung zu doppelten Abzügen und mittels der Gestaltung der Steuerangelegenheiten zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen, weil die Einkünfte in keiner der betroffenen Rechtsordnungen besteuert werden.¹¹ Doppelte Abzüge und eine doppelte Nichtbesteuerung in einem reinen Inlandssachverhalt können schon gar nicht erreicht werden, so dass der Vorwurf naturgemäß grenzüberschreitende Sachverhalte treffen muss. Dies lässt zumindest die grobe Zielrichtung erkennen, indem Besteuerungskonflikte beziehungsweise die Effekte von Steuerarbitrage im Allgemeinen, angesprochen werden. Doch sind diese Wertungen nur bedingt aussagekräftig. Denn eine doppelte Nichtbesteuerung erreicht man auch durch eine Steuerhinterziehung. Weiter gibt es beispielsweise die Möglichkeit zu weißen Einkünften durch Auslegungsdifferenzen bei einem zwischen den Staaten bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen.¹²

¹⁰ Europäische Kommission: Empfehlung vom 06.12.2012 gestützt auf Art. 292 AEUV: Brüssel, den 12. Dezember 2012 (13.12)17617/12, Kommissionsempfehlung „betreffend aggressive Steuerplanung“, 2012/772/ EU, ABl. Nr. L 338 S. 41, Celex-Nr. 3 2012 H 0772.

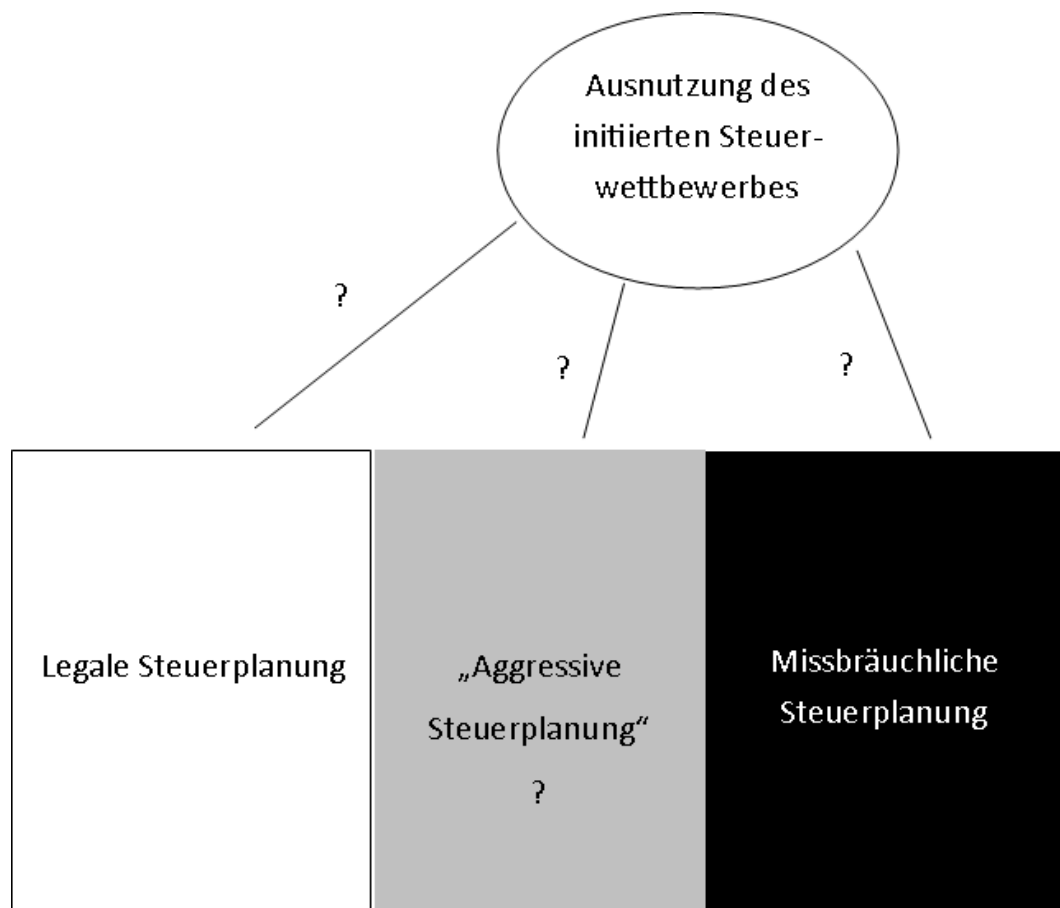
¹¹ Europäische Kommission: 2012/772/ EU, ABl. Nr. L 338 S. 41, Celex-Nr. 3 2012 H 0772, Punkt (2).

¹² Töben, IStR 2012, S. 685 (686).

¹² BR-Drs. 544/1/07, S. 76, abrufbar unter: <http://rsw.beck.de/docs/librariesprovider5/rsw-dokumente/br-drs544-1-07>, zuletzt abgerufen am: 15.11.2016.

Klarheit bringt schließlich auch das Großprojekt der OECD, der BEPS-Report nicht. Es wird nur weiter von einer grenzüberschreitenden Dimension vieler Steuerplanungsstrukturen, welche zu Gewinnverlagerung und Gewinnverschiebung führen, gesprochen.¹³ Daher findet im Rahmen der Arbeit zunächst eine umfassende Analyse der aggressiven Steuerplanung statt, um im Anschluss evaluieren zu können wie weit die steuerliche Gestaltungsfreiheit der multinationalen Unternehmen hierzu reicht. Im Wesentlichen geht es dabei aus nationaler Sicht stets um die, im Folgenden grafisch vereinfacht dargestellte, Abgrenzung zwischen aggressiver Steuerplanung zu legaler Steuerplanung einerseits und dem steuerlichen Missbrauch andererseits, wobei daneben noch die Rolle des initiierten Steuerwettbewerbes geklärt werden muss.

Abb. 1: Ausnutzung des initiierten Steuerwettbewerbes



¹³ OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 4, abrufbar unter: https://www.oecd.org/berlin/publikationen/beps-explanatory-statement-2015_GER.pdf, zuletzt abgerufen am 25.11.2016.

I. Was ist aggressive Steuerplanung?

Bevor die Kernelemente aggressiver Steuerplanung sowie das Modell von *Google* als klassisches Gestaltungs-konstrukt vorgestellt werden, soll im Folgenden evaluiert werden, worum es sich bei dem Vorwurf aggressiver Steuerplanung inhaltlich handelt beziehungsweise handeln könnte. Es findet eine rechtslinguistische Betrachtung des Problems statt. Denn weitere Konsequenz der fehlenden Präzision bei der Begriffsverwendung von aggressiver Steuerplanung ist, dass diese Gestaltungen auf vielfältige Art und Weise mit sämtlichen im Kontext bestehenden Vorwürfen umschrieben und angegriffen werden. Eine Analyse und Strukturierung der am häufigsten verwendeten Bezeichnungen für aggressive Steuerplanung soll daher ein umfangreiches Bild von der Problematik schaffen und zur notwendigen Abgrenzung beitragen. Denn nicht nur in den breiten Medien wird den multinationalen Unternehmen Steuerflucht, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung gleichzeitig vorgeworfen. Selbst primäre Quellen, scheinen die Termini zu instrumentalisieren oder zumindest nach eigenem Empfinden auszulegen, ohne den eigentlichen Gehalt der Bezeichnungen zu hinterfragen.¹⁴ So hat auch *Lohse* zutreffend festgestellt, dass unter anderem das steuerrechtliche Sekundärrecht¹⁵ der EU die Tatbestandsmerkmale Steuerhinterziehung, Steuerumgehung, Steuermisbrauch, Steuervermeidung, Steuerbetrug und Steuerflucht verwendet, ohne dass diese Begriffe gegeneinander abgegrenzt oder definiert werden.¹⁶ Um aber überhaupt eine rechtliche Bewertung aggressiver Steuerplanung vornehmen zu können, muss zwischen den Vorwürfen zunächst klar differenziert werden.

1. Rechtslinguistische Betrachtung der aggressiven Steuerplanung

Der Begriff der aggressiven Steuerplanung bedarf vorliegend der näheren Betrachtung. Die Europäische Kommission formulierte in einer Mitteilung aus dem Jahr 2012, dass aggressive Steuerplanung vorliege, wenn „künstliche Geschäfte oder Strukturen genutzt oder Unterschiede zwischen Steuersystemen so ausgenutzt werden, dass dies die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten untergräbt

¹⁴ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 891.

¹⁵ Wobei er sich dabei auf den Steuerbegriff des EG-Vertrages bezieht; Anm. der Verfasserin.

¹⁶ Lohse, in FS Wolfram Reiss, S. 645.

und dem Fiskus noch mehr Steuereinnahmen entgehen.“¹⁷ Was zunächst nachvollziehbar klingen mag, erweist sich schnell als unzureichend präzise und inhaltsleer. Bei Scheingeschäften nach § 41 AO liegen in der Regel künstliche Geschäfte und Strukturen zu Grunde. Die Ausnutzung von Unterschieden zwischen Steuersystemen kann durch eine notwendige Betriebsstättengründung in einem Niedrigsteuerland, ebenso wie durch missbräuchliche, substanzlose Gesellschaftsgründungen in einem Hochsteuerland erfolgen. Und durch Steuerhinterziehung gehen dem Fiskus jährlich viele Steuereinnahmen verloren. Doch handelt es sich denkwürdigerweise nicht bei all diesen Vorgängen um aggressive Steuerplanung. Vielmehr ist eine solche Umschreibung viel zu weit und undifferenziert. Eine abschließende Definition dafür, was aggressive Steuerplanung ist, gibt es nach wie vor nicht.¹⁸ Definitionsansätze, wie der einer unangemessenen wettbewerbsschädlichen Ausnutzung zwischenstaatlicher Gestaltungsspielräume, helfen nur wenig weiter. Denn es ist schon unklar, ab wann eine Gestaltung von einer angemessenen in eine unangemessene umschlägt und welche Ausnutzung der Steuersysteme wettbewerbsschädlich ist und welche nicht. Spricht man von einer wettbewerbsschädlichen Ausnutzung, wenn unterschiedlich hohe Steuersätze genutzt werden, indem, der europäischen Niederlassungsfreiheit entsprechend, Tochtergesellschaften in Nachbarstaaten errichtet werden, weil dort die Produktionsbedingungen günstiger sind? Auf all diese Fragen lassen sich schwer präzise Antworten finden, zumal die Ergebnisse durch die beteiligten Fiskus unterschiedlich ausfallen dürften.

Vor dem Hintergrund der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht mit zum Teil von den Staaten ungewollten, aber schwer angreifbaren steuerlichen Ergebnissen, kommen dem Begriff der aggressiven Steuerplanung vielfältige Bedeutungsinhalte zu. Denn die Staaten scheinen diese griffige Bezeichnung für das seit Jahrzehnten anerkannte Problem zu instrumentalisieren, um mit immer weitreichenderen Lösungen und Strategien sämtliche im Zusammenhang mit dem Verdacht des Verlusts von Steuersubstrat stehende Strukturen bekämpfen zu können. Doch ersetzt ein bloßer Begriff, wie bereits

¹⁷ KOM (2012) 351 vom 27.6.2012: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, S. 4.

¹⁸ Evers/Spengel, ZEW News, 2014, S. 1f.

eingangs festgestellt, noch nicht die rechtliche Auseinandersetzung mit dem dahinterliegenden Problem.

Wenn etwas bekämpft werden soll, bedarf es aus Gründen der Steuergerechtigkeit zunächst der genauen Bezeichnung. Der Begriff der aggressiven Steuerplanung selbst sowie die einzelnen Merkmale, müssen klar definiert sein. Denn, abgesehen vom Erfordernis der Rechtsklarheit, ist dies wichtig, um den Steuerpflichtigen Rechts- und Planungssicherheit zu gewähren und so deren Vertrauen in die Steuersysteme zu stärken. Gerade darin liegt schließlich ein Ziel der Bekämpfung der angegriffenen Gestaltungen.¹⁹ Daher ist, wenngleich eine rechtlinguistische Analyse eines juristischen Problems auf den ersten Blick nicht zielführend erscheinen mag, eine solche dennoch unerlässlich und entspricht einem baldigen inneren Bedürfnis, wenn man sich mit der zum Thema veröffentlichten Literatur eingehend befasst. Schon die Begriffswahl gibt Aufschluss über die Intention der Verwender und deutet auf die möglicherweise fehlenden juristischen Vorwürfe und somit eine unter Umständen schwer zu rechtfertigende Begrenzung der steuerlichen Gestaltungsfreiheit hin.

Wenn etwas aggressiv ist, dann bedeutet das laut Duden unter anderem: „angriffslustig, auf Aggression gerichtet, herausfordernd [wirkend], in schädigender Weise auf etwas einwirkend; zerstörend, sich gezielt-kräftig auf etwas, jemanden richtend, rücksichtslos, hemmungslos und nicht auf Sicherheit bedacht.“²⁰ Ohne Partei für die steuerpflichtigen Unternehmen zu ergreifen, scheinen diese Adjektive mit den Zielen der Unternehmen dennoch nicht im Einklang zu stehen. Kein Steuerpflichtiger freut sich über eine ihn einseitig belastende Zahlungspflicht ohne unmittelbare Gegenleistung. Aber ein schädigendes Einwirken auf die Staaten und ein Handeln ohne auf Sicherheit bedacht zu sein, widerspricht alleine schon der freiwilligen Unterwerfung sämtlicher multinationaler Unternehmen unter eine eigene Tax Compliance. Außerdem zeigt sich, dass es den Unterneh-

¹⁹ OECD (2015), Erläuterung, OECD/ G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, S. 4, Tz. 3, abrufbar unter: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statements-2015.pdf, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

²⁰ <http://www.duden.de/rechtschreibung/aggressiv>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

men in der Regel vor allem auf eine gute Beziehung zu den besteuernenden Staaten ankommt, was die steigende Anzahl der Vorabverständigungen erklärt.²¹

Und auch die Verwendung des Begriffs der Steuerplanung als aktivem Tun der Steuerpflichtigen, wobei diese die Möglichkeit haben etwas zumindest mitzubestimmen, ist im Hinblick auf die den Unternehmen entgegengebrachten Vorwürfe durchaus aussagekräftig. Das geplant ausnutzende und eigenständige Handeln der Unternehmen soll im Vordergrund stehen. Doch werden multinationale Unternehmen naturgemäß mit komplexeren steuerlichen Sachverhalten konfrontiert als dies beispielsweise bei einem rein national agierenden Einzelkaufmann der Fall ist. Dies erfordert daher auch eine aufwendigere Auseinandersetzung mit steuerlichen Vorgängen, weshalb es der Planung der steuerlichen Sachverhalte in diesen Unternehmen bedarf. Generell wird sprachlich bei der Steuerplanung in der Regel zwischen einem engen und einem weiten Begriff differenziert. Das enge Begriffsverständnis meint mit Steuerplanung lediglich eine „zielorientierte Beeinflussung der Steuern“²². Über die Ziele selbst sagt diese Formulierung danach nichts aus. Bei der weiten Auffassung hingegen werden zusätzlich die Einflüsse der Besteuerung bei der Festlegung von möglichst optimalen unternehmerischen Handlungsweisen vom Begriff mitumfasst.²³ Dieser Ansatz kommt in der internationalen Steuerplanung multinationaler Unternehmen sicher zum Tragen, aber wohl nicht um jeden Preis. Daneben wird sich deren Handlungsentscheidung zur Steueroptimierung in der Regel nicht von der des rein national agierenden Einzelkaufmannes unterscheiden. Der Begriff der aggressiven Steuerplanung eignet sich daher als Grundlage für ein weltweites *Company Bashing* einer bestimmten Zielgruppe von Unternehmen, bei denen viel Steuersubstrat vorhanden ist und welche in der Lage sind vielfältige Gestaltungsmodelle umzusetzen. Wobei davon auszugehen ist, dass der aus dem Englischen ins Deutsche übernommene Begriff des *aggressive tax planning* die Umsetzung der Planung

²¹ Looks, Christian, Advance Pricing Agreements im Aufwind, IWW 1/ 2005, S. 1 ff., abrufbar unter: <https://www.iww.de/pistb/archiv/steuerplanung-advance-pricing-agreements-im-aufwind-f30657>, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

²² <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/steuerplanung/steuerplanung.htm>, zuletzt abgerufen am 14.11.2016.

²³ <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/steuerplanung/steuerplanung.htm>, zuletzt abgerufen am 14.11.2016.

mitumfassen soll und nicht nur das unangreifbare Stadium der Planung an sich meint.²⁴

2. Steuerflucht

Den multinational agierenden Unternehmen wird aktuell sehr häufig die Begehung von Steuerflucht vorgeworfen.²⁵ Die Problematik der Steuerflucht an sich war schon nach dem ersten Weltkrieg ein steuerpolitisches Thema²⁶ und gewann in Deutschland insbesondere im Rahmen der amtlichen Begründung zum Erlass des Außensteuergesetzes an Bedeutung.²⁷ Steuerflucht meint zunächst lediglich, dass man der Besteuerung am Ort der Steuerpflicht zu entkommen versucht. Dies kann beispielsweise dadurch erfolgen, indem man ein bestehendes Steuergefälle zu seinen Gunsten nutzt.²⁸ Im Grundsatz geschieht dies also durch die Beendigung der inländischen Steuerpflicht, mittels des Wegzugs in das Ausland. Wenngleich kein Staat, aus welchem Grund auch immer, gerne Steuersubstrat verliert und jeder Staat auf Steuereinnahmen angewiesen ist, handelt es sich bei Steuerflucht prinzipiell um ein vollkommen legales Vorgehen.²⁹ Neben der Grundbedeutung als legale Steuervermeidung, kann die Steuerflucht jedoch auch in Form von illegaler Steuerhinterziehung oder durch Steuerumgehung mittels einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung erfolgen.³⁰ Die Steuerflucht stellt danach einen Oberbegriff dar, weshalb im Hinblick auf die Gestaltungsfreiheit differenziert werden muss.³¹ Handelt es sich um die Vermeidung der Erfüllung eines Steuertatbestandes ist die Steuerflucht legal. In Form der Steuerumgehung, geregelt in § 42 Abs. 1 AO, handelt es sich um einen Fall von Gestaltungsmissbrauch. Die Steuerverkürzung als weitere Unterart der Steuerflucht ist stets illegal. Denn bei der Steuerverkürzung wird den Finanzbehörden die Erfüllung ei-

²⁴ Lohse, Christian, BB, Die erste Seite 2013, Nr. 37, der im Deutschen daher auch von „Steuer-gestaltungen“ anstelle von „Steuerplanung“ spricht.

²⁵ Spiegel online, Steuerflucht-Konzerne verschieben in großem Stil Gewinne, v. 10.11.2015, abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/steuerflucht-konzerne-verschieben-in-groessem-stil-gewinne-a-1062129.html>, zuletzt abgerufen am 25.11.2016.

²⁶ Konrad, Wirtschaftsdienst, 93. Jahrgang, 2013, Heft 6, S. 359 (360f.).

²⁷ BT-Drs. VI/ 2883, Nr. 18, S. 2.

²⁸ Burger, Steuerflucht, S. 32.

²⁹ Pflaum, in Handbuch Wirtschafts-und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, I. Vorbemerkung, Rn. 1.

³⁰ Tipke/Lang, Steuerrecht, §6 Rn. 29; Leibrecht/Schratzstaller, ZBW, Wirtschaftsdienst 2013, S. 366.

³¹ Pflaum, in Handbuch Wirtschafts-und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, I. Vorbemerkung, Rn. 2.

nes oder mehrerer Steuertatbestände verschwiegen. Im letzteren Fall ist, je nach subjektivem Tatbestand, zwischen einer Straftat nach § 370 AO und einer Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO zu unterscheiden.³² Während die Voraussetzungen der Steuerflucht in objektiver Hinsicht vereinfacht in der Entziehung des Steuersubstrates vor der inländischen Besteuerung bestehen, fehlt bislang eine einheitliche Definition für die subjektiven Voraussetzungen. Es soll aber beispielsweise das bewusste Ausnutzen des Steuergefälles als beherrschendes Motiv zur Erfüllung des subjektiven Elements der Steuerflucht ausreichen.³³ Der EuGH jedoch spricht sich bewusst gegen diese Ansicht aus, sofern es sich um ein Ausnutzen der steuerlichen Unterschiede zwischen den einzelnen EU-Mitgliedstaaten handelt.³⁴

3. Steuervermeidung und Steuerumgehung

Im Hinblick auf die Bedeutung für die Fragestellung der Arbeit bedarf es an dieser Stelle der noch genaueren Abgrenzung zwischen den Begriffen der Steuervermeidung und der Steuerumgehung. Ein Vermeidungsverhalten im Hinblick auf die Steuer war bereits im Mittelalter erkennbar, als die Steuer anhand der Anzahl der Fenster im Haus festgesetzt wurde und plötzlich vermehrt auf einen zusätzlichen Lichteinfall verzichtet wurde.³⁵ Bei der Steuerumgehung handelt es sich um die, durch den Missbrauchsvorwurf erweiterte, Steuervermeidung³⁶ beziehungsweise eine überhaupt als missbräuchlich qualifizierte Steuergestaltung.³⁷

Gemäß § 38 AO entsteht der Steueranspruch des besteuernenden Staates bereits mit der Verwirklichung des Tatbestandes, an welchen das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.³⁸ Die Steuerumgehung setzt, anders als die Steuerhinterziehung, gerade im Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs, der Verwirklichung des steuerlichen Tatbestandes, an. Dies ist auch der Grund weshalb oftmals eine Gleichsetzung mit der Steuervermeidung erfolgt. Eine Steuervermeidung liegt

³² Hillenbrand/Brosig, BB 1997, S. 445.

³³ Wilke/Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 13. Auflage 2016, S. 256, Rn. 1204.

³⁴ EuGH v. 12.9.2006 C-196/04 Cadbury Schweppes, IStR 2006, S. 670.

³⁵ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Auflage 2016, Rn. 17.

³⁶ Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 4.

³⁷ Crezelius, StuW 1995, S. 313 (321).

³⁸ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 38 AO, Rn. 5.

jedoch vor, wenn ein bestimmter Sachverhalt verwirklicht wird, woraus keine Steuerpflicht resultiert, weil für diesen eine solche im Gesetz schon gar nicht vorgesehen ist. Wer sich keinen Hund hält, der vermeidet die kommunal erhobene Hundesteuer, den Tatbestand der Hundesteuerpflicht umgeht er dabei trotzdem nicht, er vermeidet diesen lediglich. Der Tatbestand wird auch nicht grundsätzlich umgangen, indem man sich anstelle eines Hundes, eine Katze hält. Die Besonderheit bei der Steuerumgehung liegt vielmehr darin, dass durch die Gestaltung ein wirtschaftlicher Zustand geschaffen wird, bei welchem zwar materiell betrachtet der Telos des Steuergesetzes erfüllt wäre, dem formellen Tatbestand hingegen jedoch ausgewichen wird.³⁹ Bleibt man bei dem Hundesteuerbeispiel wäre das womöglich der Fall, wenn man sich einen nicht vollständig domestizierten Wolf anschafft, um der Hundesteuer zu entkommen. Eine Steuer norm wird daher umgangen, indem der unter den gesetzlich vorgesehenen Tatbestand zu subsumierende Sachverhalt so gestaltet ist, dass der Tatbestand gerade verfehlt wird und die Steuerpflicht mangels Tatbestandsmäßigkeit nicht entsteht, § 38 AO, obwohl der Gesetzeszweck erfüllt wäre.

Der Unterschied zwischen einer legalen Steuervermeidung und einer missbräuchlichen Steuerumgehung besteht darin, dass es im ersten Fall vom Steuerpflichtigen schon vermieden wird den exakt festgelegten Steuertatbestand tatsächlich und der Intention des jeweiligen Gesetzes nach zu verwirklichen. Wohingegen im zweiten Fall für die Gestaltung eine, in irgendeiner Art unvollkommene Formulierung des Gesetzes, eine Gesetzeslücke oder auch die Diskrepanz zwischen dem Zweck und dem Wortlaut des Gesetzes, genutzt wird⁴⁰ und aufgrund des gestalteten Sachverhalts eine für den Steuerpflichtigen günstige steuerliche Rechtsfolge eintritt, welche zumindest aufgrund des Gesetzeszweckes des zu Grunde liegenden Tatbestandes bei der gewöhnlichen Gestaltung eigentlich nicht hätte eintreten dürfen. Der Zweck des Gesetzes wird also umgangen.⁴¹ So kann eine Steuerumgehung beispielsweise durch den Einsatz einer ausländischen Basisgesellschaft erfolgen, deren Zwischenschaltung lediglich durch eine Steuerersparnis motiviert ist, indem der Zweck eines steuergünstigen Gesetzes umgangen wird. Es liegt dann ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42

³⁹ Burger, Steuerflucht, S. 36.

⁴⁰ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1669; Fleischer, JZ 2003, S. 865 (870).

⁴¹ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/ FGO, § 42 AO Rn. 56 f.

AO vor.⁴² Doch im Grundsatz ist auch dieses Vorgehen zunächst weder missbräuchlich noch strafbar, somit nach rechtsstaatlichen Gesichtspunkten zu akzeptieren.⁴³ Dies ändert sich erst, wenn der wirtschaftliche Erfolg, an den das Steuergesetz die steuerlich günstige Besteuerung anknüpft und der rechtliche Weg zur Erreichung dieses Erfolges auseinanderklaffen.⁴⁴ Überhaupt möglich ist ein solches Vorgehen, nachdem es die Aufgabe der Steuerbehörden ist, die vom Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Steuererklärung vorgelegten positiven, als auch negativen Subsumtionsvorschläge hinsichtlich des von ihm zunächst verwirklichten Lebenssachverhaltes und somit der Tatbestandsverwirklichung, erst im Nachhinein einer Verifikationsprüfung zu unterziehen.⁴⁵

Die aggressive Steuerplanung hat aber wohl oftmals gerade keine Umgehung des gesetzlichen Tatbestandes zum Ziel, sondern schafft durch die gestalterische Vorgehensweise Sachverhalte, welche zur Subsumtion unter bestimmte Tatbestände führen, wobei dem Gesetzeszweck dem Grunde nach entsprochen wird. Zu denken sei hier beispielsweise an die Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft, womit in den Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens gelangt wird und für deren Gründung neben steuerlichen, auch wirtschaftliche Gründe sprechen. In vielen Fällen handelt es sich bei aggressiver Steuerplanung daher um eine legale Steuervermeidung, weshalb die Bezeichnung als Steuerumgehung verfehlt ist. Vor einem pauschalen Vorwurf, entweder der Steuerumgehung oder der Steuervermeidung und schon gar nicht der Steuerflucht muss daher stets gewarnt werden.

4. Steuerarbitrage

Bisher konnte festgestellt werden, dass aggressive Steuerplanung durchaus ein Steuerfluchtverhalten in Form der Steuervermeidung darstellen kann und es unter Umständen sogar zu einer Steuerumgehung kommen kann. In vielen Fällen aggressiver Steuerplanung zielführender scheint hingegen eine weitere Bezeichnung des internationalen Steuerrechts zu sein. An der Schnittstelle zwischen Steuervermeidung und Steuerumgehung liegt die so genannte Steuerarbitrage.

⁴² Wilke/Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 12. Auflage 2014, S. 255, Rn. 1200.

⁴³ Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/ FGO, § 42, Rn. 33.

⁴⁴ Koenig, in Koenig AO, § 42 AO, Rn. 1.

⁴⁵ Drüen, StuW 2/2008, S. 154 (154).

Denn bei der Auseinandersetzung mit aggressiven Steuerplanungsmodellen wird deutlich, dass es sich stets um Sachverhalte von multinationalen Unternehmen mit grenzüberschreitenden Investitionsströmen handelt. Den angegriffenen Unternehmen wird dabei eine Ausnutzung der sich weltweit bietenden Steuervorteile vorgeworfen.

Eine Definition für die Steuerarbitrage gibt es im Wesentlichen nicht. Oftmals wird darunter, angelehnt an den betriebswirtschaftlichen Begriff der Arbitrage, eine Art Ausnutzung oder zumindest Berücksichtigung von beispielsweise unterschiedlichen Steuersätzen zur Steuerersparnis und Gewinnsteigerung verstanden. Steuerarbitrage nutzt jedoch keine systematischen Lücken in den Steuerrechtsordnungen, sondern berücksichtigt lediglich bestehende Inkongruenzen zwischen den Jurisdiktionen. Die mangelnde Harmonisierung der Steuersysteme, welche nach wie vor auf der Grundlage der Besteuerungsprinzipien und der Steuerrechtssouveränität der Staaten beruht, führt zu einem natürlichen Steuergefälle. Sobald Anknüpfungspunkte der Besteuerung in einem steuergünstigeren Staat erfüllt werden, steht einer Nutzung dieser Vorteile, dem Grunde nach, nichts entgegen. Gleiches gilt für spezielle Eigenheiten der nationalen Steuersysteme.⁴⁶

In der Begründung des Gesetzesentwurfes zu § 138a Abs. 2 AO, welcher eine Anzeigepflicht bei bestimmten Steuergestaltungen regelt, steht,⁴⁷ dass „Internationale Steuerarbitrage entsteht, wenn dieselbe Transaktion in zwei oder mehr Steuerrechtsordnungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterworfen wird. Diese Situation kann von dem Steuerpflichtigen zu einer ganzen oder teilweisen Nichtbesteuerung genutzt werden – ein Vorteil, der bei Durchführung dieser Transaktion in nur einer Steuerrechtsordnung nicht bestehen würde.“⁴⁸ Diese mildere Besteuerung will man zwar verhindern,⁴⁹ denn gerade die mangels Harmonisierung bestehenden Differenzen in den nationalen Steuersystemen können im Rahmen der multinationalen Steuerplanung zum Vorteil genutzt werden:

⁴⁶ Beuchert/Osterloh-Konrad, IStR 2014, S. 643 (645 f.).

⁴⁷ BR-Drs. 544/1/07 Ziff. 51; Vgl. zudem den erneuten Vorstoß der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen i. R. d. Steuervereinfachungsgesetzes 2011 BT-Drs. 17/6146, v. 9. 6. 2011, S. 10.

⁴⁸ Vgl. Begründung zu § 138 a Abs. 2 AO des Gesetzesentwurfes zur Anzeigenpflicht von Steuergestaltungen (Stand 25.6.2007), abgedruckt in BR-Drs. 544/1/07, S. 76 zur „Steuarbitrage“.

⁴⁹ Kofler/Kofler, Internationale Steuerarbitrage, S. 382, abrufbar unter: https://www.jku.at/steuerrecht/content/e186180/e186181/e186906/Beitrag_Internationale_Steuerbeitrge_ger.pdf, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

„Steuerarbitrage kann zu unvernünftigen unternehmerischen Entscheidungen führen oder zu ungerechtfertigten Benachteiligungen von Personen in vergleichbarer Lage.“ Doch erkennt man auch an, dass damit „zulässigerweise die Möglichkeiten genutzt [...] [werden können], die sich aus dem fairen Steuerwettbewerb der Staaten ergeben. Insoweit ist die Steuerarbitrage erst dann ein Problem, wenn aus rein steuerlichen Gründen die unterschiedlichen steuerlichen Regelungen der verschiedenen Steuerrechtsordnungen zu einer Nichtbesteuerung oder substanziellen Steuerfreistellung genutzt werden, während vergleichbare Gestaltungen in nur einem Land einer normalen Besteuerung unterworfen werden“.⁵⁰

Gestaltungen, welche Steuerarbitrageeffekte für sich beanspruchen sind solche, welche mit wirtschaftlicher Substanz und grundsätzlich ohne die Einbeziehung von Niedrigsteuerregimen die international entstandenen Freiheiten aus den Differenzen der einzelnen Steuersysteme in den verschiedenen Ländern nutzen.⁵¹ Dieses Vorgehen ist legal.⁵² Zumal sich die gleichen Vorteile, wie sie durch Steuerarbitrage entstehen, auch beiläufig als ein Nebenprodukt internationaler Steuerplanung ergeben können. Oftmals führen alleine die unmittelbaren grenzüberschreitenden Unterschiede hinsichtlich der steuerlichen Bemessungsgrundlage, den Zurechnungsvorschriften, der gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Einordnung von Gesellschaften oder der Qualifikation von Finanzinstrumenten oder Transaktionen zu einer Minderbesteuerung.

Dies geschieht meist in Form einer doppelten Aufwandsnutzung oder einer doppelten Steuerfreistellung durch einen Betriebsausgabenabzug ohne die entsprechende Besteuerung von Betriebseinnahmen. Eine weitere Variante ist beispielsweise die unterschiedliche Periodisierung von Aufwand und Ertrag aufgrund der unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkte, wobei es steuerlich vorteilhaft ist, wenn die Berücksichtigung des Aufwandes vor der steuerlichen Berücksichtigung des Ertrages erfolgt.⁵³ Den Staaten, die um ihr Steuersubstrat besorgt sind, bereiten derartige Gestaltungen Schwierigkeiten im Hinblick auf sinnvolle Bekämpfungsmaßnahmen. Es reichen schon minimale Unterschiede in

⁵⁰ BR-Drs. 544/1/07, S. 76, zur „Notwendigkeit der Kontrolle von Steuerarbitrage“.

⁵¹ Greenaway, International Tax Arbitrage: A Frozen Debate Thaws, TNI, January 25, 2010, S. 1.

⁵² Töben, Seminar B, IStR 2012, S. 685 (686, 688).

⁵³ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1259 f.

den einzelnen Steuersystemen für weitreichende Einsparungsmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen aus.

Anders aber als beispielsweise in den USA, wo man die grenzüberschreitende Steuerarbitrage mit den dadurch für den Steuerpflichtigen entstehenden entsprechend günstigen Steuergestaltungen seit Mitte der 1980er Jahre versucht zu bekämpfen⁵⁴ haben sowohl die Wissenschaft als auch der Gesetzgeber und die Steuerverwaltung in Deutschland dem Problemfeld der Steuerarbitrage vor rund zwanzig Jahren zum ersten Mal ihre Aufmerksamkeit geschenkt.⁵⁵ Seit wenigen Jahren nun wird dieses Thema jedoch umso mehr thematisiert, nachdem auf internationaler Ebene die Gewinnverlagerung und die Gewinnverschiebung, insbesondere im Zusammenhang mit der Entstehung von Weißen Einkünften durch die Nutzung von so genannten Qualifikationskonflikten eine Rolle spielen. Die Vorteile durch bestehende Differenzen zwischen den Staaten bei der steuerlichen Behandlung des Sachverhaltes zu Gunsten des Steuerpflichtigen sollen eingedämmt werden. Inwiefern der Gesetzgeber hierzu berechtigt ist und wie weit die steuerliche Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Unternehmen zur Nutzung der Vorteile durch Steuerarbitrage reicht, soll mit der Arbeit geklärt werden.

II. Aggressive Steuerplanung in der Steuergestaltungspraxis

Neben einer Auseinandersetzung mit dem Begriff der aggressiven Steuerplanung selbst und dessen Verwendung, hilft insbesondere eine Analyse der Gestaltungen der Steuergestaltungspraxis, welche sich dem Vorwurf ausgesetzt sehen. Daher stehen die damit angegriffenen Gestaltungen im Fokus der Betrachtung, um herauszufinden, worin der Vorwurf besteht und wie weit die Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Unternehmen gehen kann. Schwierigkeiten bei einer verallgemeinernden, rechtlichen Bewertung der Steuergestaltungen resultieren insbesondere aus den vielfältigen Kombinationsmöglichkeiten der gegebenen steuerplanerischen Freiräume. Doch lassen sich Muster innerhalb der Steu-

⁵⁴ § 1503 (d) IRC, “(2) (A) In general Except as provided in subparagraph (B), the term “dual consolidated loss” means any net operating loss of a domestic corporation which is subject to an income tax of a foreign country on its income without regard to whether such income is from sources in or outside of such foreign country, or is subject to such a tax on a residence basis.”, abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1503>, zuletzt abgerufen am: 15.11.2016

⁵⁵ Töben, Seminar B, IStR 2012, 685 (686 f.).

erplanungspraxis feststellen, welche sich wiederholen beziehungsweise ausgetretene Pfade erkennen, welche immer wieder von den Steuerpflichtigen beschritten werden. Daher hat auch die OECD im Rahmen des Arbeitsblattes zur Situationsbeschreibung und zu Lösungsansätzen hinsichtlich der Gewinnverlagerung und der Gewinnverschiebung mehrere Steuerplanungsstrukturen vorgestellt, welche als typische aggressive Steuerplanungsmethoden identifiziert wurden.⁵⁶

1. Typische Kernelemente und Strukturen der aggressiven Steuerplanung

Bevor jedoch genauer auf einen speziellen Musterfall aggressiver Steuerplanung eingegangen wird, werden zuvor noch einzelne Bestandteile der im Verdacht stehenden Gestaltungen evaluiert. Die OECD glaubt im Rahmen ihres BEPS-Projekts vier Schlüsselemente der Steuerplanungsstrukturen multinationaler Unternehmen gefunden zu haben, welche es im Hinblick auf eine mögliche Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung stets zu berücksichtigen gilt.

Dies ist zunächst die Reduzierung der Besteuerung in einem ausländischen Tätigkeits-, oder Quellenstaat, bei welchen es sich in der Regel um ein Hochsteuerland handelt. Laut OECD geschieht dies entweder mittels einer Unternehmensstruktur, welche eine Verlagerung der Bruttogewinne ermöglicht oder eine Maximierung der Abzugsmöglichkeiten auf Seiten des zahlenden Unternehmensteils zulässt, um so die Nettogewinne zu minimieren.

Der nächste Schritt zur Steuerersparnis im Rahmen der internationalen Steuerplanung ist danach die Verringerung oder Vermeidung einer Besteuerung im Quellenstaat, der Quellenbesteuerung. Außerdem soll, meist durch die Umleitung in Niedrigsteuerrländer, die Nutzung gewährter Begünstigungssysteme oder mittels hybriden Gestaltungen, eine niedrige bis keine Besteuerung auf der Empfängererebene erfolgen.

Zuletzt schließlich wird der OECD zu Folge klassischerweise versucht auf Ebene der Muttergesellschaft eine laufende Besteuerung der ohnehin schon niedrig besteuerten Gewinne zu vermeiden. Diese vier Steuerplanungsschritte stehen daher im Fokus der Bekämpfung von Gewinnverlagerung und Gewinnverschie-

⁵⁶ OECD (2014), Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung- Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, OECD Publishing, Zusammenfassung, S. 56 f, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209695-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2018.

bung.⁵⁷ Zum Verständnis wie es im Einzelnen zu einer solchen Gewinnverlagerung und Gewinnverschiebung kommen kann, hilft zunächst die Analyse der Unternehmen, welche derartige Steuergestaltungen aufsetzen und so deren steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten ausschöpfen.

a) Das Ziel der Bekämpfungsmaßnahmen: die im Verdacht der aggressiven Steuerplanung stehenden Unternehmen

Im Fokus der Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung, welche zur „Erosion der Bemessungsgrundlage und zur Gewinnverschiebung“⁵⁸ führen soll, stehen allen voran international agierende US-amerikanische Unternehmen. Längst eilt einigen dieser multinational bekannten US-amerikanischen Unternehmen weltweit der Ruf zu geringer Steuerquoten voraus. Denn das Steuersystem in den Vereinigten Staaten hält durchaus einige Steuergeschenke für international tätige Unternehmen bereit, welche im Rahmen der Arbeit analysiert werden. Die Staaten, Staatenverbände und sonstigen Institutionen haben als Schuldigen für die geschätzten Steuerausfälle bei der Unternehmensbesteuerung die multinational agierenden Unternehmen, im Wesentlichen also Konzerne mit globaler Präsenz, ausgemacht.⁵⁹ Dabei geht es häufig um Unternehmen, welche reich an Immateriälgütern sind und über multinationale Konzernstrukturen verfügen. Denn Beides ermöglicht den Unternehmen besonders flexibel zu sein, wenn es beispielsweise um die Standortwahl oder sonstige Investitionsentscheidungen geht. So ist es kein Zufall, dass IT-Unternehmen mit Sitz in den USA, wie *Apple*, *Google* und *Amazon* mit ihrem steuerplanerischen Vorgehen in die Kritik geraten sind. Aber auch gegen andere internationale Konzerne wie den Autohersteller *Fiat* und die Kaffeehauskette *Starbucks*, wurden Vorwürfe bei der Steuergestaltung laut. Die Datenbank der investigativen Arbeit in der *Luxemburg Leaks*-Affäre beispiels-

⁵⁷ OECD (2014), Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung- Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, OECD Publishing, Anhang C, S. 87, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209695-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁵⁸ OECD (2015), Executive Summaries 2015 Final Reports, S. 5, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>, zuletzt abgerufen am 25.11.2016.

⁵⁹ Vergleich zum Begriff: Mitteilung der europäischen Kommission an das europäische Parlament und den Rat vom 28.1.2016, COM (2016) 23 final, Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven und einer größeren Steuertransparenz in der EU, SWD (2016) 6 final, S. 1.

weise umfasst rund 350 Unternehmen, welchen im Ergebnis eine unfaire Steuergestaltung vorgeworfen wird.⁶⁰

Oftmals soll das offensichtliche Ausnutzen von steuerlichen Kniffen durch US-amerikanische Unternehmen anhand eines Vergleichs der Gesamtsteuersätze von europäischen und amerikanischen Konzernen aufgezeigt werden. Dabei haben Unternehmen mit Sitz in den USA, obwohl der durchschnittliche Unternehmenssteuersatz in der EU bis zum Jahr 2018 rund 10% niedriger war als der in den USA, letztendlich durchaus vergleichbare effektive Steuersätze erzielen können. Der EU-Durchschnitt lag hierbei sogar höher.⁶¹ Erst mit der US-Steuerreform im Jahr 2018 verringerte sich der Körperschaftssteuersatz für US-Unternehmen auf 21%.⁶² Schon im Hinblick auf unterschiedlich hohe Konzernsteuerquoten beziehungsweise die Steuerbelastung der ausländischen Gewinne der Konzerne zeigt sich, dass die im Verdacht aggressiver Steuerplanung stehenden Unternehmen in den meisten Fällen zwar eine deutlich geringere steuerliche Belastung aufweisen, diese allerdings von Fall zu Fall stark variiert. Insbesondere wird dabei immer wieder außer Acht gelassen, auf welchen unterschiedlichen Gründen diese Ergebnisse beruhen. So kann die Konzernsteuerquote durchaus bei rund 24% liegen, wenngleich die Auslandsgewinne, wie im Fall von *Apple* für das Geschäftsjahr 2010, einer Steuerlast von gerade einmal einem Prozent unterliegen. Andere US-amerikanische Unternehmen, deren Schwerpunkt zum Teil ebenfalls bei den immateriellen Wirtschaftsgütern liegt, haben dagegen eine ausländische Steuerquote von mitunter 18- 19% und eine Gesamtsteuerquote für den Konzern von 12- 25%, so im Fall von *Pfizer* und *Oracle* aus dem Jahr 2010.⁶³

Vergleicht man die tatsächliche Konzernsteuerquote *Googles* mit der eigentlich geltenden nominellen, zahlt *Google* knapp 20% weniger Steuern im US-

⁶⁰ Luxembourg Leaks Database, abrufbar unter: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁶¹ Avi-Yonah, Reuven S./Yaron, Lahav, The Effective Tax Rate of the largest US and EU Multinationals, University of Michigan Law School Scholarship, 2012, S. 375ff (383), abrufbar unter: <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2473&context=articles>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁶² Pomerleau, Kyle, The United States' Corporate Income Tax Rate is Now More in Line with Those Levied by Other Major Nations, abrufbar unter <https://taxfoundation.org/us-corporate-income-tax-more-competitive/>, zuletzt abgerufen am 05.09.2018.

⁶³ Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 (370).

Bundesstaat Kalifornien.⁶⁴ Die Aktiengesellschaft *Google Inc.* wurde nach dem Recht des US-Bundesstaates Delaware gegründet und hat ihren Verwaltungssitz in Mountain View, Kalifornien,⁶⁵ weshalb die *Google Inc.* in Kalifornien im Jahr 2010 daher dem Steuersatz der *corporate income tax* von rund 35% sowie zusätzlich der so genannten *franchise tax* in Höhe von rund 8,84% unterlag,⁶⁶ wenngleich diese von der Bemessungsgrundlage der *corporate income tax* abziehbar war.⁶⁷ Durch die internationale Steuergestaltung von *Google* lag die Gesamtsteuerlast des Konzerns 2010 jedoch schließlich bei lediglich 21, 2% anstelle der sonst üblichen rund 41%.⁶⁸

All diese Zahlen sind online frei verfügbar und zeigen, dass es schwer fällt eine Grenze zu ziehen, wo aggressive Steuerplanung beginnt und welche Steuerquote mittels der Gestaltungsfreiheit der Unternehmen erreicht werden darf. Es kann jedenfalls nicht ohne weitere Analysen behauptet werden, eine Ersparnis von 20% sei unfair, wohingegen eine um 15% niedrigere Steuerquote fair sei. Es muss schließlich zwischen den Steuersätzen unterschiedlicher Staaten weltweit oder wie im Fall der USA, sogar einzelner Bundestaaten differenziert werden. Eine Gesamtsteuerbelastung für einen Konzern von 30% kann in einem Land sehr niedrig sein und in einem anderen Land dagegen dem Durchschnitt entsprechen. Doch müssten dann gegebenenfalls schon bei der Gründung des Unternehmens in einem steuergünstigen Land an sich von einem ungerechten Vorgehen gesprochen werden. Die Beantwortung der Frage, ob eine Konzernsteuerquote von 12%, wie im Fall von *Pfizer* 2010, Folge von aggressiver Steuerplanung und als unfair einzustufen ist, ist ebenso wenig einfach zu beantworten, wie die Frage, ob die Konzernsteuerquote von *Intel* im gleichen Jahr in Höhe von 29% auf fairer Steuerplanung beruht.

⁶⁴ Leistungsbericht für große Unternehmen, Form 10-K, S. 36 abrufbar unter: <http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1288776/000119312512025336/0001193125-12-025336-index.htm>, zuletzt abgerufen am 6.11.2016.

⁶⁵ <http://www.sec.gov/cgi-bin/browse-edgar?action=getcompany&CIK=0001288776&owner=include&count=40>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁶⁶ Pinkernell, *StuW* 4/2012, S. 369 (369).

⁶⁷ Vgl. §164a(1)(a)IRC, abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/164>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

⁶⁸ Leistungsbericht, Form 10-K, S. 36 abrufbar unter: <http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1288776/000119312512025336/0001193125-12-025336-index.htm>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

Noch komplizierter wird es, wenn man beispielsweise die Steuerquoten der beiden Unternehmen hinsichtlich der im Ausland erzielten Gewinne betrachtet. Denn *Pfizer* zahlte dort immerhin 18% Steuern auf seine Gewinne, während bei *Intel* nur 14% Steuern auf die ausländischen Gewinne entfielen.⁶⁹ Betrachtet man diese Zahlen vor dem Hintergrund der Nichteinhaltung der *CFC-Rules* in den USA im Hinblick und die bewusst gewährte *Check-the-box-Rule* erscheint die Steuergestaltungspraxis von *Intel* im Ergebnis wieder fairer zu sein. Alleine diese Zahlen zur Steuerlast US-amerikanischer Unternehmen aus dem Jahr 2010 verdeutlichen, dass es eben nicht die eine aggressive Steuerplanung gibt, mit dem einen unfairen Ergebnis und dem gerechtfertigten Vorwurf des Missbrauchs an bestimmte Arten von Unternehmen. Klare Abgrenzungen fallen schwer. Diese Beispiele zeigen erneut, wie schwer eine Bestimmung der Grenze zwischen fair und unfair, aggressiv und angemessen oder zu viel und zu wenig Beitrag zum nationalen Steueraufkommen bestimmt fällt. Denn so individuell die Steuergestaltungen und deren steuerliches Ergebnis ist, so vielfältig müssen schließlich die Vorwürfe und die Rechtfertigung sein. Problematisch ist, dass in der Debatte und der Darstellung aggressiver Steuerplanung die Grenzen der Vorwürfe und somit auch der Gestaltungsfreiheit verschwimmen. Dabei bleibt zum Teil i.R.d. Kritik auch unklar, wieso es zu den Gestaltungen und in der Folge zu einem bestimmten niedrigen Steuersatz kommt. Deshalb alle steuergünstigen Gestaltungen multinationaler Unternehmen als aggressive Steuerplanung zu bezeichnen und die Gestaltungsfreiheit sämtlicher dieser Unternehmen einschränken zu wollen, scheint jedoch jeder verhältnismäßigen Entscheidungsgrundlage zu entbehren.

b) Konzernstruktur für Steuerplanungen

Die meisten der multinationalen Unternehmen stellen grenzüberschreitend agierende verbundene Unternehmen dar, welche nach der rechtlichen Betrachtungsweise in Deutschland in §15 AktG geregelt sind. Diese werden danach als rechtlich selbständige Unternehmen, welche „im Verhältnis zueinander in Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen und mit Mehrheit beteiligte Unternehmen (§ 16), abhängige und herrschende Unternehmen (§ 17), Konzernunternehmen (§ 18),

⁶⁹ Pinkernell, *StuW* 4/2012, S. 369 (370).

wechselseitig beteiligte Unternehmen (§ 19) oder Vertragsteile eines Unternehmensvertrags (§§ 291, 292) sind“, bezeichnet. Die Besonderheit im Vergleich zum Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bei verbundenen Unternehmen liegt gerade in deren jeweiliger rechtlicher Selbstständigkeit.⁷⁰ Für die steuerliche Gestaltungsfreiheit hat dies vor allem im Hinblick auf Leistungsbeziehungen zwischen diesen Unternehmen Auswirkungen. Für die Steuerplanung ergeben sich hierbei insbesondere im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen vielfältige Möglichkeiten. Allerdings kann es im Rahmen der Steuerplanung bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen sowohl von großer Bedeutung sein diese Merkmale eines verbundenen Unternehmens zu erfüllen als auch diese gerade zu vermeiden. Umso mehr Flexibilität bei der Erfüllung dieser Kriterien vorhanden ist, desto besser ist es daher für die Unternehmen.

Will man die spezifischen Vorteile eines ausländischen Steuersystems nutzen, kann klassischerweise die dortige Errichtung einer Tochtergesellschaft als möglicher Anknüpfungspunkt dienen. So haben sich aus diesem Vorgehen mittlerweile entsprechende Modelle, abhängig von der den Vorteil gewährenden gesetzlichen Grundlage, das so genannte *Treaty Shopping* beziehungsweise das *Directive Shopping*, entwickelt, indem man die einzelnen Gesellschaften gezielt an den jeweiligen Standorten ansiedelt, um in den Genuss günstiger bi- und multilateraler Steuerregelungen zu kommen.⁷¹ Daneben schaffen mitunter Qualifikationskonflikte durch die unterschiedliche steuerliche Einordnung der Gesellschaften in den beteiligten Staaten steuerplanerische Vorteile. Dies führt dazu, dass insbesondere der grenzüberschreitende Unternehmensaufbau eines der Schlüsselemente der optimierten Steuergestaltung darstellt.⁷²

Dabei sind die multinational tätigen verbundenen Unternehmen in der Regel als Konzern strukturiert. Denn aus der Konzernstruktur erwachsen weitere steuerplanerische Möglichkeiten wie die erleichterte konzerninterne Beschaffung von Eigen- oder Fremdkapital und die damit verbundenen steuerlichen Vorteile. Ein entsprechender Aufbau kann eine Steuerbelastung für die multinational agierenden Unternehmen bewirken, welcher nahezu unabhängig von den jeweiligen

⁷⁰ Nach Art. 9 Abs. 1 DBA-Lux, BGBl. II 2012 S. 1402 f.

⁷¹ Striegel, Steuerflucht durch Basisunternehmen, 1973, S. 52 f.

⁷² OECD (2014), Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung- Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, OECD Publishing, Zusammenfassung, S. 7, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209695-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

Steuerniveaus der einzelnen Tätigkeitsstandorte sowie des Staates in dem sich die Spitzeneinheit befindet, ist.

Bei einem Konzern handelt es sich im Wesentlichen um eine spezielle Form des Unternehmenszusammenschlusses,⁷³ indem rechtlich selbstständige Unternehmen unter einer einheitlichen Leitung verbunden werden. Während ökonomisch eine einheitliche Betrachtung erfolgt, indem die wirtschaftliche Selbstständigkeit der Unternehmen negiert wird, nimmt man in rechtlicher Hinsicht eine Vielheit an.⁷⁴ Daher werden die Konzerne in Deutschland steuerlich nach dem Trennungsprinzip behandelt,⁷⁵ wonach jede Gesellschaft ein selbstständiges Steuersubjekt darstellt und unabhängig besteuert wird. Dies führt zum Beispiel dazu, dass bei konzerninternen Transaktionen der Fremdvergleichsgrundsatz Anwendung findet, welcher vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten für die internationale Steuerplanung mit sich bringt. Das klassische System bei der Gewinnverlagerung ist für gewöhnlich so ausgestaltet, dass ein inländisches Unternehmen seine Steuerlast mittels der Verlagerung des Einkommens und des Vermögens auf ausländische Tochtergesellschaften, meist in Niedrigsteuerländern, verringert. Die bestehende rechtliche Selbstständigkeit, je nach Rechtsform und Ansässigkeitsstaat, sorgt dafür, dass das Einkommen und das Vermögen von der inländischen Besteuerung abgesichert sind solange keine Ausschüttung der Erträge an inländische Anteilseigner vorgenommen wird.

Soll hingegen eine steuerliche Behandlung der Konzerne als wirtschaftliche Einheit der einzelnen Unternehmen erfolgen, erreicht man dies wiederum mittels der Bildung von, mitunter grenzüberschreitenden, Organschaften. Während in Deutschland schon die Bildung einer rein inländischen Organschaft einen hohen zivilrechtlichen Gestaltungsaufwand bedeutet, ist die Bildung einer Organschaft im Ausland oftmals durch einen einzelnen Antrag zur so genannten *group taxation*, im Rahmen der Steuererklärung, möglich. Daraus folgt die Möglichkeit einer teilweisen einheitlichen, bis hin zu einer konzernweiten Ergebnisverrechnung, weshalb die einfach auszuübende Wahlmöglichkeit hinsichtlich einer

⁷³ Sievert, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa - Ertragsteuerliche und betriebswirtschaftliche Analyse der europäischen Gruppenbesteuerung, 2006, S. 3, 7.

⁷⁴ Binnewies, Konzernbesteuerung im Wandel, S. 1.

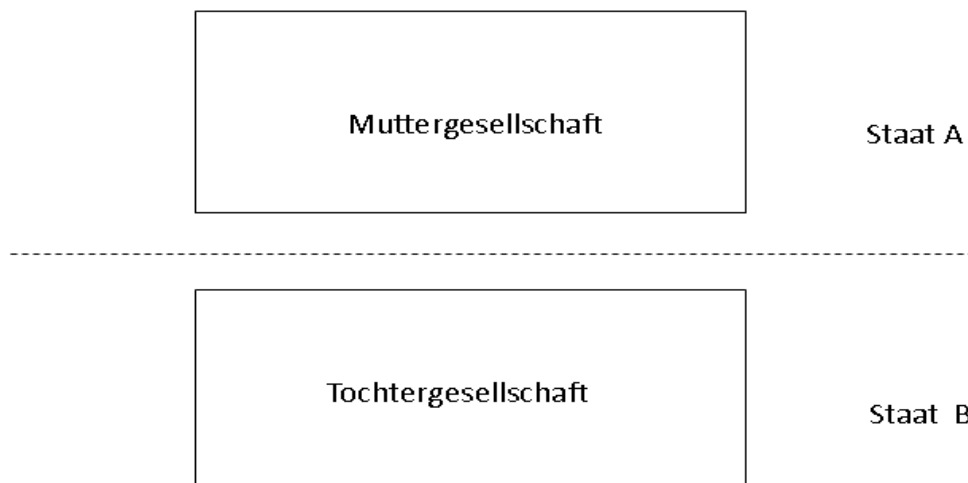
⁷⁵ Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch, Modelle einer Konzernbesteuerung für Europa, 2008, S. 42 f.

Konsolidierung ebenfalls steuerliche Flexibilität und somit Gestaltungsfreiheit für die Unternehmen bietet.⁷⁶

Beim klassischen Konzernaufbau unterscheidet man in der Regel zwischen zwei oder drei Ebenen. Auf der untersten Stufe eines solchen Unterordnungskonzerns befinden sich im letztgenannten Fall die so genannten Grundeinheiten, welche Dienstleistungen wie die konzerninterne Finanzierungsfunktion übernehmen. Ebenso finden sich hier zum Teil weitere unternehmerische Betätigungsfelder wie die Produktion, der Vertrieb oder sonstige Dienstleistungen, auch für Dritte. Darüber befindet sich die Zwischenstufe. Die Gesellschaften der Zwischenstufe können, genauso wie die Spitzeneinheiten, als Holding fungieren.⁷⁷ Die Bezeichnung als Holding, ist aber nur dann zutreffend, wenn diese Gesellschaften keine eigenen Geschäfts- und Produktionsaufgaben ausführen. Vielmehr haben diese als hauptsächlichen betrieblichen Zweck die auf Dauer angelegte Beteiligung,⁷⁸ wobei es sich dabei um sämtliche Anteile, an den rechtlich unabhängigen Grund- beziehungsweise auch Zwischeneinheiten, handeln kann.⁷⁹

Abb. 2: Grundprinzipien eines internationalen (Unterordnungs-)Konzerns

Grundprinzip eines internationalen (Unterordnungs-)Konzerns



Im Zusammenhang mit einer steuerreduzierenden, aggressiven Steuerplanung taucht der Begriff der Holding beziehungsweise der Holdingstrukturen regelmä-

⁷⁶ Goller, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, Teil 4: Steuerplanung bei wirtschaftlichen Aktivitäten von Steuerausländern im Inland, Die Organschaft im internationalen Konzern, S. 1173 f.

⁷⁷ Köhler, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage 2008, § 8, Rn. 24 f.

⁷⁸ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 991.

⁷⁹ Burger, Steuerflucht, S. 51.

big auf.⁸⁰ Dies erklärt sich dadurch, dass die angegriffene steuerplanerische Vorgehensweise vor allem bei multinational tätigen Unternehmen einer gewissen Größenordnung, in der Regel bei Konzernen mit einer Holdingstruktur, möglich ist. So können die erklärten Ziele der Holdingstrukturen im Hinblick auf die Optimierung der Steuergestaltung zum Beispiel in der Nutzung von DBA-Vorteilen, der steuerneutralen Beteiligungsfinanzierung, der Quellensteuerreduktion bei unternehmensinternen Transaktionen, der Zusammenfassung und Bereinigung der einzelnen Abschlüsse der Konzerngesellschaften oder eben der Verringerung der Steuerlast durch die Verlagerung der Gewinne an sich, liegen.⁸¹ Für eine Definition kann spezialgesetzlich auf § 2 Abs. 1 Nr. 1 KAGB⁸² zurückgegriffen werden.

Die operativen Funktionen im Konzern werden dabei in der Regel dezentral ausgeführt, so dass die Holdinggesellschaft in der Konzernstruktur oftmals die Funktion der Muttergesellschaft, welche die unterschiedlichen Tochtergesellschaften führt, übernimmt. Sofern sich die ausschließliche Funktion der Gesellschaft im reinen Halten der Beteiligungen erschöpft, spricht man auch von einer Beteiligungsholding.⁸³ Holdings können jedoch, je nach Funktion, ebenso organisatorische, auch strukturelle Holdings genannt, Finanz- beziehungsweise Vermögensholdings, Management-, auch Strategieholdings genannt sowie schließlich Funktions- und Operative Holdings, welche oft als Stammhauskonzern bezeichnet werden, sein.⁸⁴

Rein steuerlich betrachtet liegt der Vorteil einer Holding gerade in einem Niedrigsteuerland darin, dass möglichst viele Gewinne von den Tochtergesellschaften an die Holding abgeführt werden und dort zentral dem niedrigen ausländischen Steuersatz unterliegen.⁸⁵ Um eine drohende Hinzurechnungsbesteuerung durch die nationale Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden, muss die Holding jedoch weiter so strukturiert sein, dass sämtliche Voraussetzungen der nationalen

⁸⁰ Endres/Dorf Müller, Holdingstrukturen in Europa, IWW Praxis Internationale Steuerberatung, Ausgabe 4/2001, S. 94.

⁸¹ Köhler, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage 2008, § 8, Rn. 15f., 18.

⁸² Kapitalanlagegesetzbuch vom 4. Juli 2013 (BGBl. I S. 1981), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 30. Juni 2016 (BGBl. I S. 1514) geändert worden ist.

⁸³ Bader, Steuergestaltung mit Europa-Holdinggesellschaften, 2. Auflage 2007, S. 30 f.

⁸⁴ Schaumburg, in Schaumburg/Piltz, Holdinggesellschaften im internationalen Steuerrecht, Steuerliche Gestaltungsziele bei Holdinggesellschaften, S. 7, Tz. 2.

⁸⁵ Burger, Steuerflucht, S. 51.

Kataloge für passive Einkünfte nicht erfüllt sind. Passive Einkünfte liegen in den meisten Staaten insbesondere dann vor, wenn es sich um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft handelt, welche in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und über nicht aktive Einkünfte verfügt.⁸⁶ Hinsichtlich der Frage, ob passive Einkünfte, somit so genannte Zwischeneinkünfte in Deutschland vorliegen, muss der Negativkatalog des § 8 AStG beachtet werden⁸⁷.

Alleine diese knappe Darstellung klassischer Gesellschaftsstrukturen für multinational tätige Unternehmen lässt deren vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der internationalen Steuergestaltungspraxis erahnen.

c) Gesellschaften im Ausland

Nachdem es um internationale beziehungsweise grenzüberschreitende Steuerplanung geht, muss im Folgenden näher speziell auf die, zum Teil äußerst komplexen, Steuergestaltungsstrukturen durch die Einschaltung ausländischer Gesellschaften eingegangen werden. Der Grund für sämtliche Auslandsgesellschaften liegt aus der Perspektive des Steuerrechts, dem Verdacht nach, stets in der Senkung der Steuerquote durch die Wahl steuergünstiger Standorte. Die Direktinvestitionstätigkeit innerhalb der Steuergestaltungsmodelle beinhaltet danach im Ausland gegründete und rechtlich selbstständige Tochtergesellschaften, welche zur Minimierung der Konzernsteuerquote beitragen sollen. So werden beispielsweise, um einen Gewinnanfall in hochbesteuerten Ländern zu vermeiden, Kapitalgesellschaften im Ausland gegründet, welche in Lieferungs-, Dienstleistungs- oder Zahlungsketten zwischengeschaltet werden, damit in deren niedrig- oder gar nicht steuerndem Sitzstaat die Gewinne anfallen.⁸⁸ Wie bereits erwähnt soll mittels der ausländischen Kapitalgesellschaften ein Anfall der Unternehmensgewinne im hochbesteuernden Inland und damit insgesamt eine hohe Besteuerung verhindert werden.

Für das Verständnis der Mechanismen der aggressiven Steuerplanung werden daher die bedeutendsten Formen von im Ausland gegründeten Gesellschaften vorgestellt. In Deutschland werden über § 42 AO ausländische Gesellschaften grundsätzlich dann nicht anerkannt, wenn diese als Briefkastengesellschaft, einer

⁸⁶ Lühn, Quantitative internationale Steuerplanung, S. 44.

⁸⁷ Siehe für im EU/EWR-Raum ansässige Gesellschaften die Exit-Klausel des § 8 Abs. 2 AStG.

⁸⁸ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO Rn. 159.

Unterform der Basisgesellschaft, bestehen.⁸⁹ Die Begriffe der Basisgesellschaften und der Briefkästen werden mitunter⁹⁰ auch synonym verwendet. Tatsächlich weisen diese, trotz eines gemeinsamen Nenners, jedoch durchaus Unterschiede auf.

Diese Gesellschaften sind i. d. R. aus gesellschaftsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, in steuerlicher Hinsicht kommt es allerdings mitunter zur Folge, dass die Einkünfte der Gesellschaft, mangels wirtschaftlicher Substanz aufgrund der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden müssen.⁹¹ Problematisch sind dabei allen voran ein fehlender aktiver Geschäftsbetrieb im Sitzstaat, mangelndes Personal in dem der Funktion der Gesellschaft entsprechenden Rahmen, fehlende Büroräume sowie eine entsprechenden Ausstattung dieser Räumlichkeiten. Außerdem werden diese Gesellschaften meist in einem Niedrigsteuerland oder einem Staat mit einem sonst vorteilhaften Steuersystem gegründet, obwohl dafür zumindest auf den ersten Blick weder wirtschaftliche noch sonst beachtliche Gründe sprechen.⁹² Schon bei der Gesellschaftsgründung im Ausland können der Gestaltungsfreiheit daher durchaus Grenzen gesetzt sein.

aa) Basis- und Domizilgesellschaften

Die Basis-, auch Domizilgesellschaft genannt, wird nach dem geltenden Recht und den Gesellschaftsformen des jeweiligen Gründungsstaates errichtet. Für die Besteuerung nach nationalem Recht ist eine Einordnung in das im Inland geltende Gesellschafts- und Steuerrechtssystem erforderlich. In Deutschland erfolgt die Einordnung einer ausländischen Gesellschaft durch den -von der Rechtsprechung entwickelten- Rechtstypenvergleich.⁹³ Insbesondere anhand des Vergleiches mit den national anerkannten Gesellschaftsformen wird eine steuerliche Zuordnung entweder als eigenständiges Steuerrechtssubjekt oder als steuerlich transparent zu behandelnde Gesellschaft vorgenommen.⁹⁴ Wie für einen Typus-

⁸⁹ BStBl. II 1977, 263; BStBl. II 1981, 339.

⁹⁰ Gosch, in FS Reiss, S. 597 ff. (598).

⁹¹ Rödl/Grube, in Wabnitz, Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, III. Funktionsverlagerungen in ausländische Konzerngesellschaften, Rn. 38.

⁹² Gosch, in FS Reiss, S. 597 ff. (598).

⁹³ RFH, RStBl. 1930, 444; BFH, BStBl. 1988 II 588.

⁹⁴ Rödl/Grube, in Wabnitz, Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, III. Funktionsverlagerungen in ausländische Konzerngesellschaften, Rn. 36.

begriff, im Gegensatz zum Klassenbegriff üblich, gibt es für den Begriff der (ausländischen) Basisgesellschaft keine abschließende Definition.⁹⁵ Der deutsche Begriff leitet sich von der englischen Bezeichnung *base company* ab, was im Wesentlichen eine beschränkt haftende und im Ausland gegründete Gesellschaft, welche für Operationen in Drittstaaten eingesetzt wird, umschreiben soll.⁹⁶ Für die deutsche Begriffsbestimmung haben sich im Laufe der Zeit jedoch ähnliche Kriterien entwickelt.

Danach lässt sich eine Basisgesellschaft vor allem durch drei Kernelemente bestimmen. Zunächst handelt es sich in der Regel um die Gründung einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Diese soll dem Zweck der Abschirmung der Gewinne dienen. Entgegen § 1 Abs. 1 KStG, welcher die unbeschränkte Steuerpflicht im deutschen Inland bestimmt, dürfen die eigenständigen Rechtsträger dazu weder ihren Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben. Als Zweites werden die Basisgesellschaften zumeist als Kapitalgesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat gegründet um dort der geringeren Besteuerung zu unterliegen und so das bestehende Steuergefälle auszunutzen, während das wirtschaftliche Interesse schließlich in der Regel in einem Drittstaat verwirklicht wird.⁹⁷

Klassischer Ort des Sitzes einer solchen Gesellschaft sind beispielsweise die Bermuda Inseln, nachdem dort gänzlich auf die Erhebung bestimmter Steuern verzichtet wird. Sofern die Rede von einer *Off-Shore*-Gesellschaft ist, wird nicht nur eine Basisgesellschaft bezeichnet, welche ihren Sitz auf einer Insel im Meer vor der Küste wie z.B. den Cayman Islands hat. *Off-Shore* im Zusammenhang mit der Verlagerung von Geld oder der Gründung von Gesellschaften meint lediglich, dass dies im Ausland erfolgt. Der Begriff kann daher im Wesentlichen synonym zur Basisgesellschaft verwendet werden.⁹⁸

Prinzipiell bewegt sich allerdings jede Einkünfteverlagerung in Steueroasenländer⁹⁹ stets an der Grenze zur Steuerumgehung, wenn es hierbei zur Ein- bzw. Zwischenschaltung von ausländischen Basisgesellschaften kommt. Eine Steuerumgehung durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts be-

⁹⁵ Schenke, Die Rechtsfindung im Steuerrecht: Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, 1. Auflage 2007, S. 160.

⁹⁶ Gibbons, Tax effects of basing international business abroad, in Harvard Law Review, 69, 1956, S. 1206 ff.

⁹⁷ Burger, Steuerflucht, S. 50.

⁹⁸ Burger, Steuerflucht, S. 50.

⁹⁹ Wilke/Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 12. Auflage 2014, S. 255, Rn. 1200.

steht, indem die Steuerpflichtigen versuchen das wirklich gewollte Ergebnis eines Rechtsgeschäftes auf einem ungewöhnlichen Weg zu erreichen. Danach besteht der Missbrauchsverdacht grundsätzlich, wenn eine Einkommensverlagerung in Oasenländer mittels einer Gesellschaft, für deren Einsatz lediglich steuerliche Gründe vorliegen, stattfindet.¹⁰⁰ Die Gestaltung wird nämlich erst, wie auch bei einer reinen Inlandsgestaltung und unabhängig davon, ob eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht besteht,¹⁰¹ zu einer missbräuchlichen Gestaltung, wenn keine nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die Steuerplanung vorliegen.¹⁰² Dann scheidet eine Anerkennung im Falle einer manipulativen Vorgehensweise hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung von inländischer und ausländischer Gesellschaft unter Umständen aus.¹⁰³ Denn die Verbindung zwischen der nach ausländischem Recht gegründeten Basisgesellschaft und dem inländischen Steuerpflichtigen setzt, laut ständiger BFH- Rechtsprechung¹⁰⁴ eine derartige gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen den Gesellschaften voraus. Die Entscheidung, ob die vom Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht vorgebrachten Gründe für den Einsatz der Zwischengesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche sind, trifft die Finanzbehörde. Dabei werden die Absichten und Erklärungen der Gesellschafter sowie der Gesellschaftsvertrag an sich außer Acht gelassen und es werden nur die tatsächlichen Gegebenheiten betrachtet.

Aus den ausländischen Steueroasen heraus, übernehmen die Gesellschaften für die Konzerngesellschaften in Hochsteuerländern beispielsweise Managementaufgaben, die Vermögensverwaltung oder die Finanzierung im Konzern. Durch die Entlohnung dieser Dienste und Leistungen werden die Gewinne der Gesellschaften in den Hochsteuerländern in die Steueroasen verbracht.¹⁰⁵ Dies steht

¹⁰⁰ Rödl/Grube, in Wabnitz, Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, III. Funktionsverlagerungen in ausländische Konzerngesellschaften, Rn. 41.

¹⁰¹ BFH v. 29.10.1997, I R 35/36, BStBl. II 1998, 235; BFH v. 31.5.2005, I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118.

¹⁰² BFH v. 23.10.2002, I R 39/ 01, BFH/NV 2003, 289.

¹⁰³ BFH-Urteile v. 09.05.1979, I R 126/77, BFHE 128, 61; BFH v. 09.05.1979, I R 126/77, BStBl. II 1979, 586; BFH v. 21. 10. 2009, I R 40/09, BFH/NV 2010, 688.

¹⁰⁴ BFH v. 20.03.2002 I R38/00, BStBl. 2002 II, 819; BFH v. 03.05.2006, I R 124/04, BFH/NV 2006, 1729.

¹⁰⁵ Holmes, International Tax Policy and Double Tax Treaties, 2007, Kapitel 19 International tax avoidance, S. 359.

schließlich im Zusammenhang mit einem weiteren Indiz für einen steuerlichen Missbrauch. Danach muss die eingesetzte Gesellschaft funktionslos sein und darf selbst keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten beziehungsweise muss lediglich eine Art Scheintätigkeit bei sonst nur vermögensverwaltender Funktion vorgeben.¹⁰⁶ Die angegriffenen Basisgesellschaften im Niedrigsteuerland führen danach selbst keine eigene beachtliche wirtschaftliche Tätigkeit aus¹⁰⁷ und dürfen dementsprechend keinen selbstständigen Geschäftsbetrieb von nennenswertem Ausmaß betreiben. Typischerweise besteht die Geschäftstätigkeit solcher Gesellschaften daher alleine in der Vermögensverwaltung oder es werden, wie bereits angesprochen, Funktionen innerhalb des Konzerns wie der Ein- und Verkauf von Waren, die Verwertung von Patenten oder die Beschaffung von finanziellen Mitteln für konzerninterne Strukturen sowie nahestehende Personen übernommen. Daneben treten schließlich ausländische Holdinggesellschaften, deren wirtschaftliche Tätigkeit auf die Verwaltung der ihr unterstehenden Gesellschaften gerichtet ist. Die Geschäfte dieser Gesellschaften werden oftmals von einem so genannten Mehrfachgeschäftsführer geführt. Geschäftsräume, eigenes Personal sowie eine sonstige Geschäftsausstattung fehlen, nachdem diese Tätigkeiten an anderen Standorten miterledigt werden.¹⁰⁸

Ein Gegenbeweis und somit die steuerliche Anerkennung derartiger Gesellschaften gelingt nur, wenn die für die Einschaltung sprechenden wirtschaftlichen oder sonstigen beachtlichen Gründe dargelegt werden und die Gesellschaft ihre zugeordneten Funktionen tatsächlich erfüllt.¹⁰⁹ Für die Beurteilung der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Basisgesellschaft unterliegen nur solche Vorkommnisse einer Bewertung, welche sich in einem sowohl zeitlich als auch wirtschaftlich engen und angemessenen Rahmen mit der Gründung beziehungsweise dem Erwerb der Gesellschaft rund um das Streitjahr befinden.¹¹⁰

Als Beispiel dient eine niederländische Kapitalgesellschaft, welche eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, indem diese in den Niederlanden Grundbesitz vermietet. Das Kapital dieser Gesellschaft besteht dabei nahezu vollständig aus

¹⁰⁶ BFH v. 23.10.1991, I R 52/90, BFH/NV 1992, 272.

¹⁰⁷ BFH v. 23.10.2002, I R 39/01, BFH/NV 2003, 289.

¹⁰⁸ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO Rn. 161.

¹⁰⁹ BFH v. 20.03.2002, I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 [822].

¹¹⁰ BFH v. 29.07.1976, VIII R 41/74, BStBl. II 1977, 261.

Fremdkapital eines inländischen Gesellschafters.¹¹¹ Die Tatsache, dass hier eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, verhindert die Erfüllung des Missbrauchstatbestandes und somit die Einordnung als rechtsmissbräuchliche Gestaltung.¹¹²

Die Prüfung der Steuerumgehung ergibt sich aus den durch die Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zum Einsatz von Basisgesellschaften und der Definition des § 42 Abs. 2 S. 1 AO. Die Rechtsfolge des § 42 Abs. 1 S. 3 AO sieht danach vor, dass der Steueranspruch wie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstehen muss. Das bedeutet, dass die Existenz der Gesellschaft, ebenso wie die Gewinnverlagerung an sich negiert wird. Die Einkünfte werden den inländischen Gesellschaftern, also für gewöhnlich der die Basisgesellschaft beherrschenden Gesellschaft zugerechnet und im Inland, meist dem Hochsteuerland, der Besteuerung unterworfen.¹¹³ Folge des Gestaltungsmissbrauchs ist daher eine fehlende steuerliche Anerkennung der Einkommensverlagerung.

bb) Briefkastengesellschaften

Es wurde bereits erwähnt, dass die Vermutung des Gestaltungsmissbrauchs, unabhängig von einem geführten Gegenbeweis stets naheliegt, sofern die Gesellschaft weder über eigene Büroräume noch über eigenes Personal und einen eigenen Telefon- oder Faxanschluss verfügt. Sofern eine Gesellschaft keines dieser Kriterien erfüllt, handelt es sich oftmals um einen, im Zusammenhang mit aggressiver Steuerplanung häufig erwähnten und speziellen Fall der Basisgesellschaften, in Form einer Briefkastengesellschaft. Bei einer bloßen Briefkastengesellschaft besteht ein wesentlich größerer Verdacht des Missbrauchs nach § 42 AO.¹¹⁴

Der BFH bestimmt die Briefkastengesellschaft durch eine Aufzählung dessen, was eine solche Gesellschaft gerade nicht ausweisen darf.¹¹⁵ Im Umkehrschluss

¹¹¹ BFH v. 17.11.2004, I R 55/03, BFH/NV 2005, 1016.

¹¹² BFH v. 31.05.2005, I R 74, 88/04, BFH/NV 2005, 1902; BFH v. 31.05.2005 I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118. Allerdings folgt dieser Entscheidung ein Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung: BMF v. 30.10.2006, BStBl. I 2006, 166.

¹¹³ Wilke/Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 12. Auflage 2014, Rn. 1200.

¹¹⁴ Protzen, in Kraft AStG-Kommentar, 1. Auflage 2009, § 7 AStG, Rn. 85.

¹¹⁵ BFH v. 19.01.2000, I R 94/97, BStBl. II 2001, 222; BFH v. 19.01.2000, I R 117/97, IStR 2000, 182, fortgeführt in BFH v. 25.02.2004, I R 42/02, BStBl. II 2005, 14, Rz. 105 ff.

daraus besteht eine reine Briefkastengesellschaft dann, wenn diese überhaupt keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit unternimmt.¹¹⁶ Dabei dürfen weder eigenständig Kapitalanlagegeschäfte betrieben werden noch darf ein auf die Einkünfteerzielung einflussnehmendes Geschäftsführungsorgan vorhanden sein, noch dürfen der Gesellschaft eigene positive oder negative Einkünfte aus einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital entstehen.¹¹⁷

Ihren Name verdanken diese substanzlosen Unternehmen der Tatsache, dass für den Gewinntransfer ins Ausland oftmals lediglich Briefkästen an der gewählten Firmenadresse ausreichen, um die jeweiligen Zahlungen dorthin fließen zu lassen.¹¹⁸ Um den Vorwurf der Briefkastengesellschaft zu entkräften, würden, laut BFH-Rechtsprechung,¹¹⁹ allerdings bereits an die Bedürfnisse der Gesellschaft angepasste Büroräume am Ort ihres Sitzes ausreichen. Dies gilt selbst dann, wenn sich die Räume innerhalb eines Bürogebäudes in welchem sich die Verwaltungen mehrerer Konzerne angesiedelt haben, befinden.¹²⁰ Danach wären einige der im Rahmen der *Luxemburg Leaks*-Affäre ans Licht der Öffentlichkeit gekommenen Gesellschaften in großen Bürogebäuden in Luxemburg mit zahlreichen Gesellschaften internationaler Konzerne nicht von vorneherein als, nach deutschem Rechtsverständnis, missbräuchlich zu qualifizieren.¹²¹

Nachdem es sich um die gleichen Kriterien wie bei der rechtlichen Einordnung der Basisgesellschaften an sich handelt, ist es für die steuerliche Anerkennung weiter notwendig, dass ein, den Bedürfnissen der Gesellschaft entsprechendes, eigenes Personal vorhanden ist.¹²² Dieses Personal sollte vor allem nicht lediglich von anderen Konzerngesellschaften entliehen sein und sollte eine dem Geschäftszweck der vermeintlichen Briefkastengesellschaft entsprechende Funktion innehaben.¹²³ Denn die fehlenden Räumlichkeiten und das nicht vorhandene Personal als Voraussetzungen für eine missbräuchliche Gestaltung führen

¹¹⁶ BFH v. 14.03.2006, I B 198/04, BFH/NV 2006, 2078.

¹¹⁷ BFH v. 19.01.2000, I R 94/97, BStBl. II 2001, 222; BFH v. 19.01.2000, I R 117/97, IStR 2000, 182; Protzen, in Kraft AStG- Kommentar, 1. Auflage 2009, § 7 AStG, Rn. 86.

¹¹⁸ Burger, Steuerflucht, S. 52.

¹¹⁹ BFH v.20.03.2002, I R 63/99, IStR 2002, 568 [569].

¹²⁰ Rödl/Grube, in Wabnitz, Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, III. Funktionsverlagerungen in ausländische Konzerngesellschaften, Rn. 44.

¹²¹ Luxembourg Leaks Database, abrufbar unter: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

¹²² BFH, IStR 2002, S. 568, 569.

¹²³ Rödl/Grube, in Wabnitz, Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, III. Funktionsverlagerungen in ausländische Konzerngesellschaften, Rn. 45.

gleichsam auf unionsrechtlicher Ebene zu Aberkennung des Schutzes durch die Niederlassungsfreiheit¹²⁴ nach Art. 49 AEUV.¹²⁵

Diese genannten Kriterien und zusätzlich das Erfordernis einer entsprechenden sonstigen Geschäftsausstattung, fehlen meist auch bei der so genannten Domizilgesellschaft. Eine Abgrenzung der Briefkastengesellschaft von der weiteren Unterart der Basisgesellschaft, der Domizilgesellschaft, fällt daher mitunter schwer.¹²⁶ Eine solche ist jedoch, vor allem im Hinblick auf den Missbrauchsvorwurf in der Regel gar nicht notwendig. Die Bezeichnung einer Gesellschaft als so genannte *Conduit*¹²⁷ Gesellschaft wird international ebenfalls synonym für den deutschen Begriff der Briefkastenfirma oder der Basisgesellschaft an sich gebraucht.¹²⁸

cc) Zweckgesellschaften

Die Zweckgesellschaft wird im internationalen Steuerrecht meist als *Special Purpose Entity* bezeichnet. Für die Bezeichnung einer Gesellschaft als Zweckgesellschaft charakteristisch ist deren begrenzter Unternehmensgegenstand oder deren bestimmter Einsatzzweck.¹²⁹ Typisches begrenztes Aufgabenfeld der Zweckgesellschaft kann die Übernahme von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten für die Muttergesellschaft sein, wobei diese als Lizenznehmer fungiert. Wahlweise dienen die Gesellschaften als konzerninterne Finanzierungsgesellschaften, als Leasinggeber beziehungsweise als Leasingnehmer.¹³⁰ Daneben besteht das zweite zentrale Anforderungskriterium darin, dass im Rahmen des Mutter-Tochterverhältnisses wie es § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB vorsieht, die jeweilige Muttergesellschaft die Mehrheit der Chancen und Risiken der Zweckgesellschaft trägt. Darunter versteht man alle positiven und negativen finanziellen

¹²⁴ EuGH v. 12.09.2006 C-196/04 Cadbury Schweppes, IStR 2006, 670.

¹²⁵ Schaumburg, in Schaumburg/Peters, S. 560 f., Rn. 13.150.

¹²⁶ Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage 2015, § 21 Rn. 202.

¹²⁷ Holmes, International Tax Policy and Double Tax Treaties, 2007, Kapitel 19 International tax avoidance, S. 359.

¹²⁸ Holmes, International Tax Policy and Double Tax Treaties, 2007, Kapitel 19 International tax avoidance, S. 359.

¹²⁹ Schmidbauer, Rainer, DStR 2002, S. 1013 (1013).

¹³⁰ BT-Drs. 16/12407 S. 89; Ernst, Christoph/Seidler, Holger, BB 2009, 766 (768).

Auswirkungen, welche sowohl aus einer unmittelbaren als auch mittelbaren Beziehung zur Special Purpose Entity entstehen können.¹³¹

dd) Zwischengesellschaften

Des Weiteren ist die Zwischenschaltung von Gesellschaften, welche dann als Zwischengesellschaften bezeichnet werden, im Rahmen der internationalen Steuerplanung ein durchaus häufig gewähltes Mittel, um in den Genuss von Steuervorteilen zu kommen. Es bieten sich dadurch vielfältige Möglichkeiten, welche nicht alle, wie die Nutzung zum *Treaty Shopping*, bei dem mittels der Zwischenschaltung einer Gesellschaft Abkommensvorteile in Anspruch genommen werden, in der Kritik stehen.¹³² Jedoch muss im Rahmen der Steuerplanung stets genau analysiert werden, ob die Einschaltung der jeweiligen Zwischengesellschaft im Konzern wirklich notwendig ist, nachdem jede weitere Besteuerungsebene eine Erhöhung der Steuerpflicht mit sich bringen kann. Es bedarf also der Anwendbarkeit der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode durch uni- oder bilaterale Regelungen, damit die Zwischengesellschaft nicht zum steuerlichen Nachteil wird und eine Direktvertriebsstruktur oder beispielsweise eine Auslagerung auf externe Dienstleister steuergünstigere Lösungen darstellen.¹³³ Aus Unternehmenssicht sinnvoll kann die Zwischenschaltung einer Zwischengesellschaft zum Beispiel sein, um eine Freistellung der erhaltenen Dividenden zu erreichen. Dabei bedient man sich des so genannten *Participation Exemption Shoppings* oder um Gewinne, welche aus der Veräußerung von Beteiligungen resultieren, steuerfrei zu stellen, des so genannten *Capital Gains Exemption Shoppings*.¹³⁴

Anders als bei den vorgenannten Typusbegriffen und den unterschiedlichen Ausprägungen von möglichen Strukturen bei der Gründung von Konzerngesellschaften im Ausland, ist die Zwischengesellschaft im deutschen Außensteuergesetz, zumindest für den Anwendungsbereich des deutschen Steuerrechts, gesetz-

¹³¹ Senger/Hoehne, Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, 1. Aufl. 2013, § 290 HGB, Rn. 123 f.

¹³² Prokisch, in Vogel/Lehner AO, 6. Auflage 2015, Art. 1 OECD-MA 2005 Unter das Abkommen fallende Personen, Rn. 120.

¹³³ Lühn, Quantitative internationale Konzernsteuerplanung, S. 23.

¹³⁴ Lühn, Quantitative internationale Konzernsteuerplanung, S. 26.

lich verankert. So findet sich in § 8 Abs. 1 AStG¹³⁵ die Beschreibung als eine ausländische Gesellschaft, welche einer niedrigeren Besteuerung als in Deutschland unterliegt, die wiederum nicht aus den in § 8 Abs. 1 Nr. 1- 10 AStG genannten Einkunftsquellen stammt.¹³⁶ Eine Zwischengesellschaft ist demnach im Umkehrschluss aus den dort genannten Einkunftsarten nur Zwischengesellschaft für sämtliche passive Einkünfte¹³⁷. Die Bezeichnung als Zwischengesellschaft erfolgt also lediglich bei einer bestimmten Verwendung einer Konzerngesellschaft und soll eben keinen spezifischen Gesellschaftstypus umschreiben. Demnach kann nahezu jede Art von Basisgesellschaft als Zwischengesellschaft fungieren.

Im Hinblick auf den Missbrauchsvorwurf bleibt für die Anwendbarkeit des § 42 AO aufgrund des, durch die ähnliche gesetzgeberische Wertung entstehenden, Konkurrenzverhältnisses mit den §§ 7- 14 AStG, nur noch ein schmaler Anwendungsbereich. Denn sollten diese für den Fall der Steuerflucht durch Gründung von Basisgesellschaften geschaffenen Normen umgangen werden, käme es zu der darin vorgesehenen Hinzurechnungsbesteuerung.¹³⁸ Wird also eine Zwischengesellschaft in Form einer Briefkastengesellschaft errichtet, so wird der vollständige Tatbestand des § 42 AO nicht erfüllt, wenn die Hinzurechnungsbesteuerung aus dem Außensteuergesetz eine, auf die gesamte Dauer der Gestaltung bezogene, höhere Steuerlast im Inland entstehen lässt.¹³⁹ Zum selben Ergebnis und somit zur möglichen Verdrängung des § 42 AO kommt man, wenn die Ursache der unangemessenen Gestaltung alleine Tatumstände sind, welche die Einkünfte einer Auslandsgesellschaft nach § 8 AStG als Zwischeneinkünfte qualifizieren.¹⁴⁰ Danach bedarf es beispielsweise bei einer Zwischengesellschaft, welche alleine aufgrund der Erzielung von passiven Einkünften in den Verdacht des Missbrauchs gerät, für die Anwendbarkeit des § 42 AO noch weiterer manipulativer Umstände. Anderenfalls wird die allgemeine Missbrauchsvermei-

¹³⁵ Text in der Fassung des Artikels 6 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRL-UmsG), G. v. 26. Juni 2013, BGBl. I S. 1809, II S. 1120 m. W. v. 1. Januar 2013.

¹³⁶ Burger, Steuerflucht, S. 52.

¹³⁷ Siehe für im EU/EWR-Raum ansässige Gesellschaften die Exit-Klausel des § 8 Abs. 2 AStG.

¹³⁸ Rödl/Grube, in Wabnitz, Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, III. Funktionsverlagerungen in ausländische Konzerngesellschaften, Rn. 40.

¹³⁹ BFH v. 12.07.1989- I R 46/85, BStBl. II 1990, 113; BFH v. 23.10.1991- I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026; BFH v. 10.06.1992- I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029.

¹⁴⁰ BFH v. 23.10.1991- I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026.

dungsnorm von den §§ 7- 14 ff AStG verdrängt.¹⁴¹ Werden daher in Niedrigsteuerländern Kapitalgesellschaften zwischengeschaltet, deren Einsatz als Basisgesellschaft keine wirtschaftlichen oder sonst „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse“¹⁴² beachtlichen (außer-)steuerlichen Gründe zugrunde liegen und die keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten, aber zu Steuerersparnissen führen, wird nach ständiger BFH- Rechtsprechung von einem Rechtsmissbrauch ausgegangen.¹⁴³ Für die Anwendung des § 42 AO im Zusammenhang mit einer Zwischengesellschaft bleibt demnach zumeist nur noch Raum für Briefkastengesellschaften in Steueroasen, welche kein eigenes Personal und keine eigenen Geschäftsräume oder keinen eigenen Geschäftsbetrieb haben¹⁴⁴, sondern bildlich, wie tatsächlich, lediglich über einen Briefkasten verfügen und zu Steuervorteilen führen.¹⁴⁵

d) Ausländische Direktinvestitionen

Untersuchungsschwerpunkt im Hinblick auf die aggressive Steuerplanung sind die ausländischen Direktinvestitionen der Unternehmen. Eine solche Direktinvestition setzt einen außerhalb des Inlandes befindlichen, mit einem festen Stützpunkt versehenen, ausländischen Rechtsträger, welcher eine Transaktion oder sonstige wirtschaftliche Vorgänge im Rahmen einer grenzüberschreitenden Investition vollzieht, voraus.¹⁴⁶ Ziel ist es dabei, zumindest für eine gewisse Dauer, maßgeblich und lenkend auf das jeweilige Investitionsobjekt Einfluss zu nehmen. Diese Form des Kapitalexports kann im Erwerb von Produktionsmitteln im Ausland, beispielsweise von Beteiligungen oder ganzen Betrieben, ebenso wie in der Neugründung von Tochtergesellschaften liegen. Die Ausländischen Direktinvestitionen sind aufgrund der herausragenden und wachsenden Bedeutung für die gemeinsame Handelspolitik in der EU in Art. 206¹⁴⁷ f. AEUV gere-

¹⁴¹ Schaumburg, in Schaumburg/Peters, S. 560, Rn. 13.150.

¹⁴² § 42 Abs. 2 S. 2 AO, § 42 AO n. F. durch Artikel 14 G. v. 20.12.2007, BGBl. I S. 3150.

¹⁴³ BFH v. 05.03.1986, I R 201/82, BStBl. 1986 II 496; BFH v. 10.06.1992, I R 105/89 BStBl. 1992, II 1029 [1031]; BFH v. 19.01.2000, I R 117/97, BFH/NV 2000, 824; BFH v. 29.07.1976, VIII R 142/73 BStBl. 1977 II 263 [264]; BFH v. 09.12.1980, VIII R 11/77, BStBl. 1981 II 339 [341].

¹⁴⁴ Schaumburg, in Schaumburg/Peters, S. 560, Rn. 13.150; Gosch, in FS Reiss, S. 597 ff. (602).

¹⁴⁵ BFH v. 20.03.2002, I R 63/99, IStR 2002, 568.

¹⁴⁶ Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, S. 19, Rz. 2.3.1.2.

¹⁴⁷ Art. 206 AEUV (ex. Art. 131 EGV).

gelt.¹⁴⁸ Vor allem seit dem Vertrag von Lissabon werden sämtliche diese beeinträchtigenden Beschränkungen aufgehoben.¹⁴⁹ Hierin liegt auch einer der Gründe, weshalb die Unternehmen die ausländischen Direktinvestitionen im Rahmen ihrer Steuerplanung nutzen können. Die Europäische Union wirkt Beeinträchtigungen entgegen und fördert die Direktinvestitionen. Daraus erwächst steuerplanerische Gestaltungsfreiheit, wobei ausländisch im Sinne der EU-Verträge lediglich außerhalb der EU liegende Direktinvestitionen meint und zwischen den Mitgliedstaaten stattfindende Direktinvestitionen von dem durch die EU geprägten, engeren Begriff nicht erfasst werden.¹⁵⁰ Gleichmaßen Probleme wie Chancen im Zusammenhang mit ausländischen Direktinvestitionen ergeben sich vor allem durch Besteuerungskonflikte zwischen den beteiligten Staaten.¹⁵¹

2. Google als Musterfall internationaler Steueroptimierung

Mit den entsprechenden Bauteilen vor Augen, soll nun ein klassisches Konstrukt aggressiver Steuerplanung genauer betrachtet werden.¹⁵² Der der Analyse zugrunde gelegte Musterfall von aggressiver Steuerplanung ist der im Folgenden dargestellte Sachverhalt des multinational agierenden, US-amerikanischen IT-Unternehmens *Google*. Dessen Gestaltung gilt als ein Beispiel unfairer und inakzeptabler internationaler Steuergestaltung bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen. Für die Arbeit ist das Modell als typische Gestaltung besonders geeignet, nachdem darin die von der OECD als Kerngestaltungselemente aggressiver Steuerplanung erkannten Kriterien enthalten sind. Denn es beinhaltet nahezu alle klassischen Elemente, welche immer wieder im Fokus der Bekämpfung von Gewinnverschiebung und Gewinnverlagerung stehen.¹⁵³ Wenngleich seit der Anwendung des Steuermodells von *Google* aus dem Jahr 2010 einige Jahre vergangen sind und in der Wissenschaft und in den Medien viel darüber diskutiert wurde, wird das Modell nach wie vor stellvertretend für das unfaire Vorgehen,

¹⁴⁸ Eurostat, Statistiken über ausländische Direktinvestitionen, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/foreign_direct_investment_statistic/de, zuletzt abgerufen am 11.11.2016.

¹⁴⁹ Cottier/Trinberg, in von der Groeben/Schwarz/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 206 AEUV, Rn. 21.

¹⁵⁰ Keller/Schmitt, in Krenzler/Herrmann/Niestedt, Einleitung zum EU Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 7 f.

¹⁵¹ Brähler/Djanani, IStR 2011, S. 317 (318).

¹⁵² Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 ff.

¹⁵³ Eisgruber, in Oestreicher, BEPS - Base Erosion and Profit Shifting, S. 94 ff.

allen voran der US-amerikanischen IT-Konzerne und stellvertretend für aggressive Steuerplanung benannt.¹⁵⁴ In beiden Fällen wohl nicht zuletzt deshalb, weil das Modell, trotz zahlreicher Kritik, nie einem haltbaren rechtlichen Vorwurf ausgesetzt war, dessen es sich hätte erwehren müssen.

a) Das multinational agierende IT-Unternehmen Google

Google erfreut sich seit seiner Gründung im Jahr 1998 weltweit steigender Beliebtheit. So stieg der Gesamtumsatz von *Google* im Jahr 2014 auf rund 66 Milliarden US-Dollar.¹⁵⁵ Mit knapp 60 Milliarden US-Dollar, davon rund 45 Milliarden US-Dollar durch die unternehmenseigene *Google*-Suchmaschinen Homepage, waren es vor allem die Werbedienstleistungen, die dem Unternehmen zu diesen Umsatzzahlen verhalfen.¹⁵⁶ Für diese Online-Dienste bedarf es weder einer Betriebsstätte noch einer Tochtergesellschaft im Quellenstaat. Das Geschäftsmodell von *Google* ist es, sowohl für die Nutzer der eigenen Suchmaschine als auch für Nutzer anderer, externer Webseiten, möglichst personalisierte Werbung zu schalten. Die Nutzer der *Google*-Suchmaschine zahlen den Suchdienst mit der Weitergabe von Informationen zu Ihren eigenen Interessen. Dieses Wissen wird von *Google* gesammelt und koordiniert und ist für das Unternehmen die eigentliche Ware in Form von immateriellen Wirtschaftsgütern, dem *Intellectual Property*.¹⁵⁷ Diese immateriellen Wirtschaftsgüter sind an keinen Standort gebunden und können ohne großen Aufwand global verlagert werden. Auch in den Ansässigkeitsstaaten der Werbekunden weltweit, mit welchen *Google* Dienstleistungsverträge schließt, kommt das Unternehmen ohne eine physische Anwesenheit aus. Das Unternehmen schaltet für seine Werbekunden gezielt Werbung, indem die Anzeige neben den zum entsprechenden Suchbegriff gefundenen Seiten auf *www.google.com* oder einer zum Werbeangebot und zum jeweiligen Nutzer passenden Seite angezeigt wird. Der Preis richtet sich nach der Anzahl der Suchvorgänge und pro Einblendung und Klick auf die Anzeige.

¹⁵⁴ Deutsche Unternehmen trifft der Vorwurf in der Regel eher selten, hierzu: Sell, RIW 2013, Heft 5, I.

¹⁵⁵ Statista-Dossier zu Google, S. 9, abrufbar unter: <http://de.statista.com/themen/651/google/>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

¹⁵⁶ Statista-Dossier zu Google, S. 12 f., abrufbar unter: <http://de.statista.com/themen/651/google/>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

¹⁵⁷ Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 (370).

Nachdem der Service der Suchmaschine für den Kunden also im Wesentlichen kostenlos ist, wuchs in den letzten Jahren die Zahl der Informationen und somit der Ware von *Google* für Abnehmer in Form der Werbekunden weltweit nahezu unaufhaltsam.¹⁵⁸ Welche Vorteile es hat, dass der Sitz der *Google*-Muttergesellschaft dennoch weiterhin im hochbesteuernden US-Bundesstaat Kalifornien ist und das Unternehmen dort mit seinen Inlandsgewinnen regulär besteuert wird, zeigt die weitere Analyse des Steuersparmodells aus dem Jahr 2010.

b) Das Double Irish with a Dutch Sandwich

Neben *Google* sollen auch *Microsoft* und *Facebook* Strukturen des *Double Irish with a Dutch Sandwich* zu Steuerersparniszwecken verwendet haben.¹⁵⁹ Für *Apple* soll dieses Modell als erstes aufgesetzt worden sein.¹⁶⁰ Das *Double Irish with a Dutch Sandwich* ist vor allem für US-basierte Unternehmen entwickelt worden und ist mit den Vorschriften der US-Steuerbehörde, dem *Internal Revenue Service* (IRS), konform. Entwickelt wurde es, nachdem eine reine Verlagerung zu *Off-Shore*-Gesellschaften nicht mehr möglich war und der Umweg über Europa, vor allem über Irland, gewählt werden musste.¹⁶¹ Daraus und aus der bereits erwähnten immaterialgüterreichen Struktur der Unternehmen erklärt sich die Konzentration der Nutzung durch US-amerikanische Unternehmen der Informations-technologiebranche. Denn das geistige Eigentum der Unternehmen, im Folgenden *Intellectual Property* (IP), welches diesen Unternehmen als Handelsgut

¹⁵⁸ Statista- Dossier zu Google, S. 29, abrufbar unter: <http://de.statista.com/themen/651/google/>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

¹⁵⁹ OECD (2014), Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung- Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, OECD Publishing, Anhang C, S. 87, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209695-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

¹⁶⁰ Richter/Hontheim, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb, Heft 23 v. 7.6.2013, S. 1260 (1263), abrufbar unter: https://www.wiso-net.de/443/document/MCDB_131260A, zuletzt abgerufen am 12.11.2016; Eisgruber, in Oestreicher, BEPS - Base Erosion and Profit Shifting, S. 94 f.

¹⁶¹ The White House and the Department of the Treasury, The President's Framework for Business Tax Reform, 2012, S. 13 ff.

dient, kann flexibel und ortsunabhängig quer über den Globus verlagert werden und mit ihnen auch die daraus resultierenden Gewinne.¹⁶²

aa) Gestaltungsstruktur

Ganz allgemein kommt es durch die weltweit gespannte Steuerstruktur unter Nutzung von hybriden Gesellschaften sowie einer doppelt ansässigen und transparent zu behandelnden Gesellschaft, welche bei den europäischen und den US-Steuerbehörden unterschiedlichen Betrachtungsweisen unterliegt und folglich zu abweichenden Ergebnissen bei der Besteuerung führt, zu Steuervorteilen.¹⁶³ *Google Inc.* als US-Konzern hat ihren Sitz in den USA, in Mountain View, Kalifornien und investiert hauptsächlich in die Entwicklung von IP. Bei den Gewinnen, welche in den USA anfallen und dort versteuert werden müssen, kann *Google* für seine aufwendige Forschungs- und Entwicklungstätigkeit (FuE) einen so genannten *research credit*, eine Investitionszulage, in Anspruch nehmen und damit die Steuerlast in den USA vollständig legal senken.¹⁶⁴ Im Jahr 2010 konnte Google so immerhin alleine in den USA eine Steuerermäßigung in Höhe von 140 Millionen Dollar, mittels der Anrechnung auf die Körperschaftssteuer, erlangen.¹⁶⁵

¹⁶² Richter/Hontheim, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb, Heft 23 v. 7.6.2013, S. 1260 (1261), abrufbar unter: https://www.wiso-net.de/443/document/MCDB_131260A, zuletzt abgerufen am 12.11.2016.

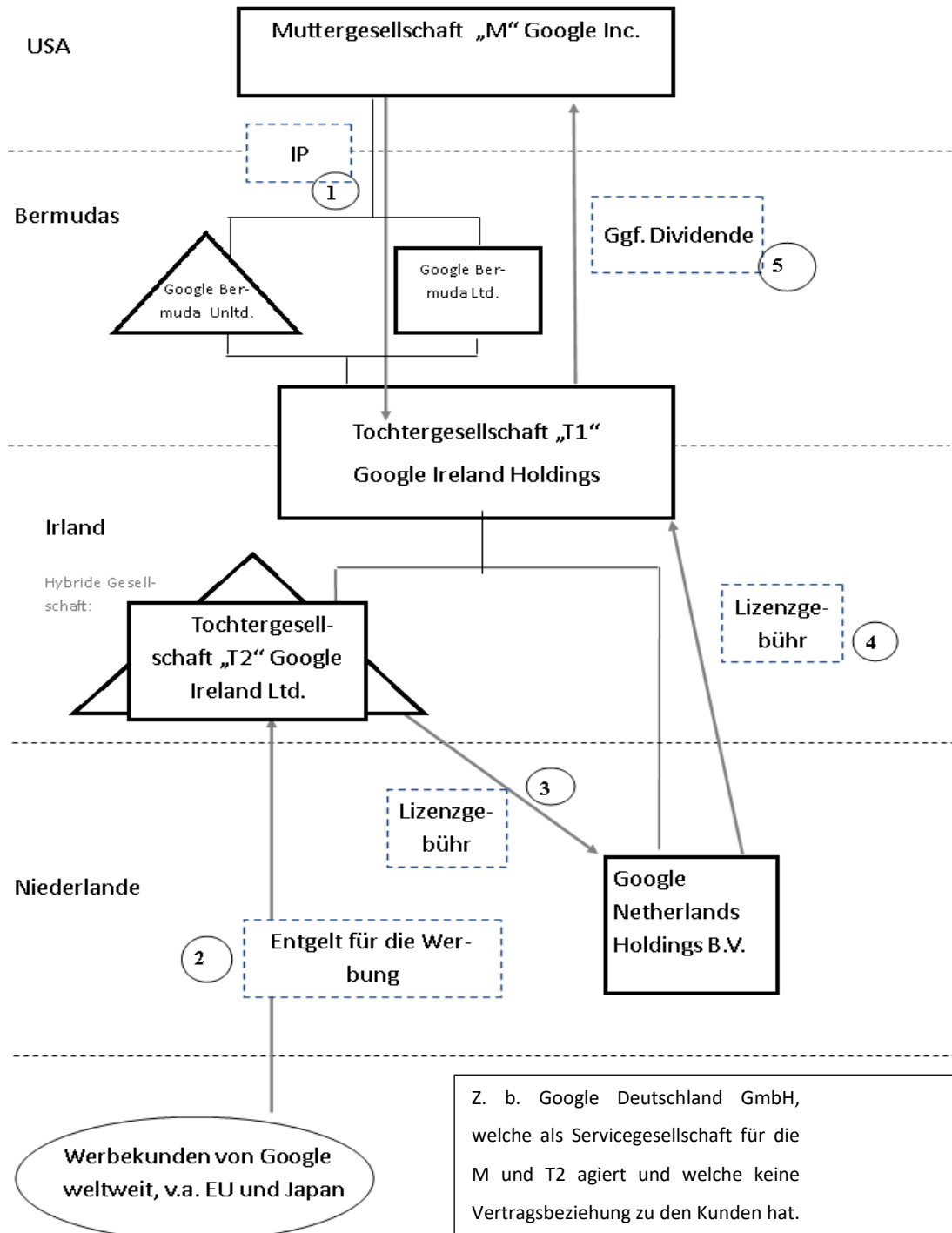
¹⁶³ Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im E-Commerce, ifst Schrift Nr. 494 (2014), S. 135.

¹⁶⁴ § 41(a) IRC, abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/41>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

¹⁶⁵ Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 (369f).

Die folgende Grafik stellt den Aufbau der multinationalen Gesellschaftsstruktur und die wesentlichen Transaktionsströme zwischen den Gesellschaften, zumindest in vereinfachter Form, dar:

Abb. 3: Struktur des *Double Irish with a Dutch Sandwich*



Wie die Grafik zeigt hält die *Google Inc.*, eine Kapitalgesellschaft, zwei Holding- beziehungsweise Lizenzgesellschaften auf den Bermudas. Die *Google Bermuda Ltd.* und die *Google Bermuda Unltd.*. Auf die Lizenzgesellschaft hat die Konzernmutter die werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgüter mittels eines

so genannten *Cost Sharing Arrangements* mit *Buy-in* übertragen. Hierbei kommt es zu keiner Gewinnrealisierung, nachdem das IP von der Forschungs- und Entwicklungsfunktion bei der Mutter schon zivilrechtlich getrennt ist.¹⁶⁶ Beide Gesellschaften sind die Gesellschafter der Vertriebsgesellschaft *Google Ireland Holdings*, „T1“, in Dublin.¹⁶⁷ Diese wurde zwar in Irland gegründet, unterliegt aber aufgrund ihres Verwaltungssitzes auf den Bermudas dort der Besteuerung, nachdem vorliegend die Erfüllung des Ansässigkeitskriteriums ausschlaggebend für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Irland ist. Denn, obwohl sich die Ansässigkeit der irischen Gesellschaften (*resident companies*) prinzipiell danach bestimmt, ob die Gesellschaftsgründung in Irland erfolgt ist und die Gesellschaft im dortigen Handelsregister eingetragen ist,¹⁶⁸ wird hiervon abweichend, durch die irische Rechtsprechung geprägt, auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Ansässigkeitskriterium abgestellt. Zunächst war dies nur hilfsweise und in Ausnahmefällen vorgesehen.¹⁶⁹ Doch zeigt sich, dass dieser Ausnahmetatbestand aus dem *Act of Finance* aus dem Jahr 1999 auch später auf viele Fälle weiterhin Anwendung fand. Dem äußerst engen Kriterium der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht in Irland entsprechend, haben die Tochtergesellschaften von Google ihren Verwaltungssitz nicht in Irland, sondern der Ort der Geschäftsleitung liegt im (*Off-Shore*-)Steuerparadies. Auf diese Weise macht sich *Google* steuerplanerisch die Eigenart des irischen Steuersystems zu Nutze und wählt, um die Ansässigkeit in Irland vermeiden zu können, als Ort der wesentlichen Unternehmensbeschlüsse und der sonstigen tatsächlichen Leitung, somit als Standort der Geschäftsleitung, Hamilton auf den Bermudas.¹⁷⁰ Für die

¹⁶⁶ Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im E-Commerce, ifst Schrift Nr.494 (2014), S. 133.

¹⁶⁷ Amazon hat beispielsweise in Cork die Tochter Apple Operations International gegründet; Richter/Hontheim, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb, Heft 23 v. 7.6.2013, S. 1260 [1262], abrufbar unter: https://www.wiso-net.de:443/document/MCDB_131260A, zuletzt abgerufen am 14.11.2016.

¹⁶⁸ Einen neuen Finance Act gibt es erst seit dem Jahr 2014, somit nach dem Modell aus dem Jahr 2010: Sec. 82 (2) Finance Act 1999, abrufbar unter: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1999/act/2/section/82/enacted/en/html>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

¹⁶⁹ Zur Rechtsprechung: Die von Feeney, The Taxation of Companies, 2012, S. 76 ff. aufgeführten Urteile der irischen Gerichte; Die im Finance Act geregelte Ausnahme: Sec. 82 (1) Finance Act 1999, abrufbar unter: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1999/act/2/section/82/enacted/en/html>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

¹⁷⁰ Apple beispielsweise nutzt Road Town auf den Britischen Jungferninseln als Standort; Richter/Hontheim, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb, Heft 23 v. 7.6.2013, S. 1260 [1262], abrufbar unter: https://www.wiso-net.de:443/document/MCDB_131260A, zuletzt abgerufen am 12.11.2016.

steuerliche Anerkennung in den USA ist dazu nun der Umweg über europäische Gesellschaften notwendig. Dabei hilft außerdem, dass beim IP die klassischen Anknüpfungspunkte der Besteuerung oft nur bedingt passen und es schwer ist den Ort der Wertschöpfung als Ort der Besteuerung zu finden. Auch können die Vorteile dieser Standorte und die Integration solcher typischen Steueroasen mit einer noch höheren Steuerersparnis durch die starke Mobilität und Flexibilität des IP genutzt werden. Um die von der Vertriebsgesellschaft in Irland gezahlten Lizenzgebühren allerdings auch quellensteuerfrei aus der EU zu transferieren, bedarf es eines weiteren Kunstgriffes. Hierzu wird im Rahmen des *Double Irish with a Dutch Sandwich*, wie es der Name schon verrät, eine Durchlaufgesellschaft in den Niederlanden errichtet, welche als zwischengeschalteter Lizenznehmer die Vermeidung der EU-Quellenbesteuerung bezweckt.¹⁷¹ Denn obwohl einige Doppelbesteuerungsabkommen ohnehin die Quellensteuerfreistellung bei Lizenzgebühren beinhalten, entfällt diese Möglichkeit für gewöhnlich bei der Interaktion mit einer anerkannten Steueroase wie den Bermuda Inseln. Eine Ausnahme hiervon stellen eben die Niederlande dar, welche eine Freistellung auch bei Lizenzzahlungen mit Steueroasenländern vorsehen und sich somit eine bedeutende Rolle im Hinblick auf Lizenzzahlungen in das nicht-europäische Ausland sichern.¹⁷² Die *Google Netherlands Holding BV* in Amsterdam zahlt daher für die Nutzung des IP Lizenzgebühren an die Lizenzgesellschaft auf den Bermudas und erteilt der Vertriebsgesellschaft in Dublin eine Unterlizenz. Dabei fällt, dank der in der EU bestehenden Möglichkeit zum *Directive Shopping* für die Transaktion mit der niederländischen Gesellschaft keine Quellensteuer an, nachdem Irland als Ansässigkeitsstaat des Lizenznehmers die EU-Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie anwendet und das niederländische Steuersystem für Lizenzgebühren keine Quellenbesteuerung vorsieht.¹⁷³

bb) Steuerliche Gestaltung am Ansässigkeitsort der Werbekunden

Steuerlich günstig gestaltet sind auch die Gesellschaftsstrukturen am Ansässigkeitsort der Werbekunden. Wie bereits festgestellt, bedarf es für die Internet-

¹⁷¹ Pinkernell, USA: Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, IStR- LB 2013, S. 59 (60).

¹⁷² Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 (373).

¹⁷³ Baijeens/Breuer, BB 2010, S. 2932 (2933).

dienste, welche *Google* in der Hauptsache in Form von automatisierten Werbedienstleistungen erbringt, keinerlei physischer Präsenz in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Geschäftspartner und Käufer der Anzeigen. Mangels der Notwendigkeit einer Tochtergesellschaft oder einer Betriebsstätte fällt somit im Staat der Werbekunden, trotz einer vollständigen IT-Dienstleistung vor Ort, keine Quellensteuer an.

Vereinzelte Tochtergesellschaften wie zum Beispiel die *Google Deutschland GmbH* mit Sitz in Hamburg agieren im Wesentlichen ohne eigene Risikotragung und sind nahezu funktionslos. So haben diese freiwillig gegründeten Tochterunternehmen an den Standorten der Kunden zu diesen selbst keinerlei vertragliche Bindung und bleiben daher bei der Besteuerung des Hauptgeschäfts außen vor. Gesellschaften wie die *Google Deutschland GmbH* dienen am jeweiligen nationalen Markt lediglich als eine Art Servicegesellschaft und übernehmen für die „M“¹⁷⁴ sowie deren Tochtergesellschaften Dienstleistungen im Rahmen deren Geschäftstätigkeit. Von diesen risikoarmen Gesellschaften wie der oben genannten GmbH werden unter anderem das Hosting der Onlinedienste sowie das damit im Zusammenhang stehende Marketing übernommen oder es wird von der M ausgelagerte Forschungs- und Entwicklungstätigkeit erbracht. Derartige konzerninterne Dienstleistungen wurden bereits im Zusammenhang mit der Missbrauchsanfälligkeit der ausländischen Basisgesellschaften angesprochen.

Der Gewinn dieser Gesellschaft stammt dabei ausschließlich aus der Interaktion mit den anderen Konzerngesellschaften im Rahmen von geschlossenen *Cost-Plus*-Vereinbarungen. Bei diesen standardisierten Vorgängen fallen hinsichtlich der Verrechnungspreise im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat nur wenig Steuern an¹⁷⁵. Bei der Erbringung der Onlinedienste ohne physische Präsenz an den Quellen resultiert die fehlende Besteuerung aus dem bis heute geltenden Betriebsstättenprinzip. Danach versagt, neben dem nationalen Recht, auch Art. 7 Abs.1 OECD-MA den Vertragsstaaten die Besteuerung, wenn eine solche Betriebsstätte nicht gegeben ist.¹⁷⁶ Das Vorgehen von Google steht

¹⁷⁴ siehe Abb. 3, S. 42.

¹⁷⁵ Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 (370 f).

¹⁷⁶ Hemmelrath, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Auflage 2008, Art. 7 OECD-MA, Rn. 3.

danach nicht nur nicht im Widerspruch zum Gesetz, sondern spiegelt vielmehr die konsequente Anwendung des Betriebsstättenprinzips wider.¹⁷⁷

Der eigentliche Vertragspartner der Werbekunden ist die von *Google* in Irland gegründete Tochtergesellschaft, die *Google Ireland Ltd.*, „T 2“. Dabei handelt es sich um eine nach irischem Recht gegründete *Limited Partnership*, was grundsätzlich mit einer deutschen Kommanditgesellschaft vergleichbar ist und somit in Deutschland eine Personengesellschaft darstellen würde. Die „T 2“ ist aber eine so genannte hybride Gesellschaft, was bedeutet, dass diese in Irland als Körperschaftsteuersubjekt behandelt wird und in den USA, einem subjektiven Qualifikationskonflikt entsprechend, als Betriebsstätte gewertet wird. Anders als die „T1“ hat die „T2“ sowohl ihren Sitz als auch den Ort ihrer Geschäftsleitung in Dublin. Irland ist daher, neben seinem niedrigen Körperschaftsteuersatz von lediglich rund 12,5%,¹⁷⁸ auch sonst im Hinblick auf internationale Transaktionen ein attraktiver Standort. Der Staat kann daher teilweise als steuerlicher Dreh- und Angelpunkt für US-Unternehmen in Europa gesehen werden.

Nachdem nun aber auch die „T2“ für ihre Geschäfte keine Anknüpfungspunkte im Sinne einer nationalen Steuerpflichtbegründung, im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Kunden hat, läuft es bei der dort beschränkten Steuerpflicht, im Fall von Deutschland nach § 2 Nr. 1 KStG, § 8 KStG, § 49 EStG, ohne Anwendung des DBA auf eine rein theoretische Pflicht hinaus.¹⁷⁹

Wenngleich die indirekten Steuern im Rahmen der Arbeit eine untergeordnete Rolle spielen sollen, lohnt an dieser Stelle ein kurzer Blick darauf. Denn die Werbekunden von Google sind nahezu ausschließlich vorsteuerabzugsberechtigende Unternehmen, so dass im Fall von Deutschland als Quellenstaat die prinzipiell gemäß § 3a Abs. 2 S. 1 UStG am Leistungsort anfallende Umsatzsteuer von 19%, § 12 Abs. 1 UStG, nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG entfällt, wenn der Unternehmer die Werbung für die Erbringung seiner steuerpflichtigen Umsätze verwendet. Dies dürfte der Regelfall sein und für den Quellenstaat selten Einnahmen aus der Umsatzsteuer bedeuten.

¹⁷⁷ Stangl, Maßnahmen gegen „Base Erosion and Profit Shifting“- Eine erstrebenswerte Revolution im internationalen Steuerrecht?, Skript zur Antrittsvorlesung v. 15.07.2015, Folie 13.

¹⁷⁸ Sec. 21 (1) (f) Taxes Consolidation Act 1997 für Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit, abrufbar unter: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/print#sec21>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

¹⁷⁹ Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 (371).

In Irland unterliegt die umsatzsteuerbefreite Zahlung für die Dienstleistung an die „T2“, die *Google Ireland Ltd.* prinzipiell dem irischen Fiskus. Diese mittelbare Enkelgesellschaft der „M“, welche operativ das *EMEA*-Geschäft leitet und rund 2000 Mitarbeiter in Dublin beschäftigt, zahlte trotz eines Körperschaftsteuersatz von 12,5%, bei einem Umsatz von rund 10,1 Mrd. Euro im Jahr 2010, lediglich einmal 5,6 Mio. Euro Steuern in Irland.¹⁸⁰ Diese niedrige steuerliche Belastung in Irland ist zunächst auf Kosten für die Subunternehmer der Gesellschaft, das Personal und die Werbeaufwendungen selbst zurückzuführen. Daneben besteht ein weiterer großer Posten, welcher typischerweise im Zusammenhang mit aggressiver Steuerplanung angegriffen wird. Danach enthält der *Annual Report* des Unternehmens in Irland eine Aufstellung von Kosten in Höhe von 7,22 Mrd. Euro, deklariert als *administrative expenses*. Diese Verwaltungsaufwandskosten gingen an die Konzernschwester in den Niederlanden, die *Google Netherlands Holding BV* in Amsterdam. Bei genauerem Hinsehen zeigt der Report, dass sich diese hohen Verwaltungsaufwandskosten vor allem aus Lizenzzahlungen für die Rechte an der *Google*-Software und den *Google*-Marken sowie für die Nutzung weiterer immaterieller Güter zwischen den Gesellschaften zusammensetzen. Die Durchlaufgesellschaft in den Niederlanden erfüllt somit steuerlich mehrere Zwecke. Die Lizezeinnahmen der Gesellschaft in Amsterdam werden durch Lizenzzahlungen an die „T1“ in Irland gemindert, so dass auch hier keine große Steuerlast zu tragen ist. Die steuerliche Behandlung der Lizezeinnahmen bei der doppelt ansässigen „T1“ in Irland mit der Körperschaftsteuerpflicht auf den Bermuda Inseln wurde bereits erläutert, wobei die in der Steueroase an sich bestehen müssende unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ins Leere läuft, nachdem die Bermudas keine Körperschaftsteuer erheben.¹⁸¹ Spätestens an dieser Stelle stellt sich die wohl durchaus berechtigte Frage, ob die, der Aufteilung der Funktionen, der Risikotragung und der immateriellen Güter von *Google* zugrunde liegende Gesellschaftsstruktur an sich nicht schon den Verdacht der Steuerumgehung rechtfertigt. Problematisch ist unter anderem auch, inwieweit die konzerninternen Transaktionen im Zusammenhang mit den Lizenzgebühren im tatsächlichen Umfang unter den Vorwurf der „feh-

¹⁸⁰ Annual Return 2010, abrufbar unter: www.cro.ie, Company Number 368047, (Fn. 16), zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

¹⁸¹ Pinkernell, *StuW* 4/2012, S. 369 (371, 373).

lenden wirtschaftlichen Substanz“ oder der „außersteuerlichen Gründe“ in § 42 AO subsumiert werden können. In Deutschland reicht es unter Umständen schon aus, wenn eine Tochtergesellschaft eines deutschen Unternehmens auf den Bermuda Inseln mit rein steuerlichen Gründen für die Gestaltung gegründet wird, dass diese in den Verdacht des steuerlichen Missbrauchs gerät. Vorliegend ist es aber vielmehr so, dass die beteiligten Staaten diese Gestaltung nicht nur anerkennen, sondern deren Steuersysteme ein solches Konstrukt mitunter gerade erst ermöglichen. Die grundsätzlich erfolgende Hinzurechnungsbesteuerung für in der Konzernstruktur weitergeleiteten Lizenzgebühren kann, abgesehen von der Repatriierung der Gewinne in die USA, mittels der *Check-the-box-Rule* vermieden werden. Danach werden die, nach dem Recht der Gründungsstaaten als Kapitalgesellschaften einzuordnenden, Gesellschaften in Irland und den Niederlanden für die US-Besteuerung als transparente Gesellschaften qualifiziert und die Holdinggesellschaft auf den Bermudas hat nur eine Betriebsstätte in Irland. Denn um zu erreichen, dass die in Irland gegründeten Gesellschaften nach dem US-Steuerrecht als irische Gesellschaften gelten, genügt aus US-Sicht alleine der Gründungsort. Dieser Ort entscheidet über die jeweilige Steuerpflicht und liegt bei der irischen Tochtergesellschaft in Irland.¹⁸² Die doppelte Ansässigkeit der irischen Gesellschaft folgt mitunter aus dem in Irland geltenden und zu eng angelegten Kriterium der Ansässigkeit. Im vorliegenden Fall führt die doppelte Ansässigkeit danach weder in Irland noch in den Steueroasenländern dazu, dass das Unternehmen Steuern zahlen muss. Erst eine spätere Ausschüttung der unbesteuerten thesaurierten Gewinne aus dem Ausland führt bei der US-Muttergesellschaft zu einer Dividendenbesteuerung in den USA. Aus steuerplanerischer Sicht stellt sich das Modell von *Google* somit als äußerst erfolgreich dar.

¹⁸² Sec. 7701 (a) (4) „created or organized „ und (a) (5) IRC, abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

C. Grundprinzipien des internationalen Steuerrechts und Gestaltungsfreiheit

Die OECD will erreichen, dass am Ort der unternehmerischen Tätigkeit und der wirtschaftlichen Wertschöpfung besteuert wird und der schädliche Steuerwettbewerb verhindert wird.¹⁸³ Doch ließ sich dieser vollständig gerechte Ort der Besteuerung in der Vergangenheit und lässt sich auch jetzt in der Gegenwart, anhand der vorhandenen steuerlichen Regelungen kaum abbilden. Ebenso schwierig verhält es sich mit der Unterbindung des Steuerwettbewerbes.

Nach wie vor sind die Steuerrechtsordnungen weltweit nicht aufeinander abgestimmt und es kommt bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu Inkongruenzen bei der Besteuerung. Überschneiden sich die Besteuerungsrechte, dann kommt es zunächst zu einer Doppelbesteuerung, erhebt kein Staat einen Besteuerungsanspruch, dann bleibt eine Besteuerung des grenzüberschreitenden Sachverhaltes gänzlich aus. Diese grundsätzlichen Konsequenzen, weder eine doppelte Besteuerung noch eine doppelte Nichtbesteuerung sind von den Staaten gewollt, bestehen jedoch seit langem. Durch die Globalisierung wurden die Folgen inkongruenter Besteuerung im Laufe der Zeit immer offensichtlicher und ein bedeutender Faktor beim Erhalt des Steueraufkommens.

Jeder Staat kann sein Steuersystem aufgrund der steuerrechtlichen Souveränität selbstständig ausgestalten. Dies führt naturgemäß zu unterschiedlichen Steuerregeln weltweit, welche neben der erhöhten Gefahr der Doppelbesteuerung auch vielfältige Möglichkeiten zur Steuerlastreduzierung oder gar zu Entstehung von weißen Einkünften mit sich bringen. Es kommt daher zu Steuergestaltungen von multinationalen Steuerpflichtigen, die in dem jeweiligen Staat mit dem Recht vollständig im Einklang stehen, aber aufgrund der Wechselwirkung mit den anderen Steuerrechtsordnungen Steuervorteile bringen, welche in rein nationalen Sachverhalten nicht zu erlangen wären.

Dies alles vor dem Hintergrund der sich, durch die steigende Globalisierung, verändernden Wirtschaftswelt. Vor allem Deutschland als Exportland setzt auf eine starke Vernetzung mit anderen Ländern und ist darauf angewiesen. Primäres Unionsrecht wie die Grundfreiheiten vereinfachen den Zugang zu den Märk-

¹⁸³ Siehe oben: BMF zum Abschluss des BEPS-Projekts am 05.10.2015, abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/beps-gewinnkuerzung-und-gewinnverlagerung.html>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

ten. Von dieser gegenseitigen Offenheit profitieren die Länder. Allerdings zeigt ein Blick auf die Entwicklung der Steuersysteme der einzelnen Staaten ein anderes Bild. Denn die nationalen Steuersysteme werden, gemeinsamen Bemühungen zum Trotz, weiter verkompliziert und entwickeln sich auseinander.¹⁸⁴

Wo also wirtschaftliche Hürden für die Unternehmen abgebaut werden, bleiben steuerliche bestehen. Die Besteuerungsprinzipien in ihrer gegenwärtigen Form widersprechen daher oftmals dem barrierefreien Wirken der Unternehmen in wirtschaftlicher Hinsicht. Denn nach wie vor entscheiden souveräne Einzelstaaten über internationale Sachverhalte. Viele Konflikte beruhen auf der Anwendung von Besteuerungsprinzipien, welche einer globalisierten Welt nicht mehr gerecht werden.

Die sich dabei eröffnenden steuerplanerische Perspektiven werden, aufgrund des steigenden Druckes auf die Unternehmen durch die Vernetzung der Märkte und die weltweit zunehmende Konkurrenz, von diesen durchaus wahrgenommen. Welche Ursachen zu Grunde liegen, dass den Unternehmen dies gelingen kann wird im Folgenden näher dargestellt.

I. Völkerrechtliche Besteuerungsprinzipien und Rechtsquellen

Bei den Gestaltungsmöglichkeiten bedarf es einer Grenzziehung zwischen einer künstlich herbeigeführten Minder- oder Nichtbesteuerung, der Ausnutzung der von einzelnen Staaten initiierten Steuervorteile sowie der Nutzung der ohne Wettbewerbsgedanken geschaffenen Normen und Regeln der Staaten und Staatenverbände. Neben der Möglichkeit der Staaten die Diskrepanzen der Steuersysteme bewusst zu initiieren und so die Unternehmen gezielt in das eigene Land zu locken, entsteht durch die nebeneinander bestehenden verschiedenen Steuersysteme ein natürliches Steuergefälle, welches von den Unternehmen auf legalem Weg genutzt werden kann.¹⁸⁵ Die Wahrnehmung von Vorteilen durch Steuerbelastungsunterschiede, insbesondere des Steuertarifgefälles, ist daher ein typisches, steueroptimierendes Kernelement der internationalen Steuerplanung. Dabei wird unter anderem versucht die Erträge den Gesellschaften in den Niedrigsteuerländern zuzuordnen, während die Aufwendungen vor allem bei Kon-

¹⁸⁴ Töben, Seminar B, IStR 2012, S. 685 (686, 691).

¹⁸⁵ Kippenberg, Seminare F, G und J, IStR 2015, S. 597 (597).

zernteilen in Hochsteuerländern anfallen. Und auch wenn es nicht stets ein bewusstes Initiieren eines unfairen Steuerwettbewerbes durch die einzelnen Staaten sein muss, so wird es dennoch immer das Ziel der Staaten sein, ihre Rolle am globalen (Steuer-)Markt zu behaupten und zu stärken. Aus dem Ansatz eines Steuerstaates wie Deutschland, Steuersubstrat zu generieren, folgt jedoch die Konsequenz, dass die gleichen Interessen unterschiedlicher nationaler Steuersysteme kollidieren. Die unternehmerische Steuerplanung auf der anderen Seite überlässt die Gestaltung nicht dem Zufall, sondern wiegt die Vor- und Nachteile der Steuerplanungsmöglichkeiten bewusst ab. Die Nutzung der sich unmittelbar aus den unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen ergebenden Differenzen mit eingeschlossen. Im Anschluss werden daher die Grundsystematik und die Folgen der nicht harmonisierten Steuersysteme als Nährboden der Gestaltungsfreiheit zu aggressiver Steuerplanung aufgezeigt. Durch die unmittelbare (Aus-)nutzung der nicht aufeinander abgestimmten Steuersysteme weltweit, sowohl bei Staaten zwischen denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht als auch zwischen Staaten ohne völkervertragliche Bindung, können Steuervorteil erzielt und Nachteile abgewendet werden. So bietet die Inkongruenz der Steuersysteme den Unternehmen viele Chancen und Risiken zugleich.

1. Steuerrechtssouveränität und Anknüpfungspunkte der Besteuerung

Damit ein internationaler Steuersachverhalt gegeben ist, bedarf es aus der Perspektive des besteuernenden Staates der Einkünfteerzielung eines Inländers im Ausland (Outbound-Fall) oder eines Ausländers im Inland (Inbound-Fall). Das Unternehmen muss also Anknüpfungspunkte zu mehr als einem Staat haben, um international und nicht rein national tätig zu sein. Dies ist bei multinational agierenden Unternehmen in der Regel der Fall.¹⁸⁶ Dadurch eröffnen sich, anders als bei rein nationalen Sachverhalten, steuerplanerische Möglichkeiten, indem durch Gesellschaftsgründungen und die Erfüllung weiterer Anknüpfungspunkte an die jeweils souveräne Steuerhoheit, die Eigenheiten dieser Systeme und das Zusammenspiel der Systeme untereinander genutzt werden können.

¹⁸⁶ Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, S. 12, Rn. 24.

a) Völkerrechtliche Souveränität

Das Recht zur nationalen Steuererhebung folgt aus dem Souveränitätsprinzip. Nach der völkerrechtlichen Drei-Elemente-Lehre definiert sich die Souveränität eines Staates durch die Staatsgewalt, das Staatsvolk und das Staatsgebiet. Aus Letzterem folgt eine territoriale Begrenzung der Staatsgewalt auf das Staatsgebiet. Das Territorialitätsprinzip regelt, dass die Hoheitsgewalt eines Staates an dessen Staatsgrenzen endet.¹⁸⁷ Die Abgrenzung und Unabhängigkeit des Staates nach außen hin, gegenüber allen anderen Staaten, ist vor allem im internationalen Steuerrecht von grundlegender Bedeutung für die Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte. Die Hoheit über das Staatsvolk ermöglicht die Besteuerung des Welteinkommens, dem Territorialitätsprinzip entsprechend, auf dem gesamten Staatsgebiet.¹⁸⁸ Die Personalhoheit des Staates als eines der drei Kernelemente der Souveränität, welches an die Staatsangehörigkeit anknüpft, bietet jedoch Konfliktpotential bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Denn die Hoheit über das Staatsvolk ermöglicht es dem Staat die eigenen Staatsangehörigen, auch außerhalb des eigenen Territoriums, der Besteuerung zu unterwerfen.¹⁸⁹ Vor dem Hintergrund, dass auch die anderen Staaten souverän sind, kommt es umgehend zum Konflikt. Dieser Konflikt besteht in einer zwangsnotwendigen Doppelbesteuerung, sofern keine entsprechenden Absprachen zwischen den Staaten erfolgen. Ein völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung gibt es nicht.¹⁹⁰ Hinzu kommt, dass völkerrechtliche Bindungen und die Mitgliedschaft des Staates, z. B. in einer supranationalen Organisation wie der EU, in die Souveränität eingreifen können. Art. 23 GG bestimmt hierfür die Grenze der Machtentziehung und schützt den Kern der staatlichen Unabhängigkeit durch die Wahrung der drei Kernelemente im Grundsatz.¹⁹¹

¹⁸⁷ Maurer, Staatsrecht I- Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 6. Auflage 2010, S. 2, Rn. 5- 7; Spilker, Gleichmäßige Besteuerung mit dem völkerrechtlichen Territorialitätsprinzip, DStR 2014, S. 2490 (2490).

¹⁸⁸ Wilke/Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 12. Auflage 2014, S. 4 f., Rn. 9ff.

¹⁸⁹ Menck, in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 5, Rn. 1.7.

¹⁹⁰ BFH v. 14.02.1975- VI R 210/ 72, BStBl. II 1975, 497 Rz. 10, BB 1975, S. 823.

¹⁹¹ Art. 23 GG, Fassung aufgrund des Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 23, 45 und 93) vom 08.10.2008 (BGBl. I S. 1926), in Kraft getreten am 01.12.2009.

b) Prinzip der tatsächlichen Anknüpfung- „Genuine Link“

Das völkerrechtliche Gewohnheitsrecht gibt das Prinzip der tatsächlichen Anknüpfung vor. Die Auswahl an welche Merkmale für die Besteuerung von Inländern und Ausländern angeknüpft werden soll trifft jeder Staat autonom. Jeder Staat kann aufgrund seiner Souveränität selbstständig entscheiden, nach welchen Kriterien seine Staatsangehörigen mit deren in- und ausländischen Einkünften und dem Vermögen der Besteuerung unterworfen werden. Dies gilt auch für Steuerausländer, mit deren auf dem Hoheitsgebiet erzielten inländischen Einkünften und dem Vermögen. Die Gebietshoheit ermöglicht die Anknüpfung an alle Handlungen, welche sich auf dem staatseigenen Gebiet ereignen. Danach gibt es im Wesentlichen zwei verschiedene Anknüpfungsmerkmale bei der Besteuerung. Einerseits kann an das Steuerobjekt angeknüpft werden, andererseits an das Steuersubjekt.¹⁹² Ein Sachverhalt darf jedoch nur der inländischen Besteuerungshoheit unterworfen werden, wenn das Prinzip der tatsächlichen Anknüpfung gewahrt wird.¹⁹³ Nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts, welche dem Bundesrechts nach Art. 25 GG vorrangig sind, muss ein so genannter *Genuine Link*, eine „hinreichend enge Verknüpfung zum Staat“ gegeben sein.¹⁹⁴ Bei der Auslegung dieses Grundsatzes ist den Staaten allerdings ein Ermessensspielraum überlassen. Für Deutschland hat das BVerfG einen Rahmen hinsichtlich der eigenen internationalen Regelungskompetenz gesetzt. Danach bedarf es, um eine völkerrechtliche Einmischung in einen fremden Hoheitsbereich zu vermeiden, eines „hinreichend sachgerechten Anknüpfungsmomentes“¹⁹⁵. Für die Erfüllung des Tatbestandes der Norm des § 49 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. c Doppelbuchst. a EStG, soll für Steuerausländer danach eine Steuerpflicht jedoch schon dann entstehen, wenn nur die Belegenheit der Sicherheit einer Kapitalforderung im Inland gegeben ist.¹⁹⁶ Derart geringe Anknüpfungsmomente implementieren die hohe Konflikthanfälligkeit bei der Beanspruchung des Besteuerungsrechtes zwischen den Staaten.

¹⁹² Lehner, in Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 11.

¹⁹³ Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, S. 3, Rn. 1.3.1.

¹⁹⁴ Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, S. 9, Rn. 18.

¹⁹⁵ BVerfG v. 22.03.1983- 2 BvR 475/ 78, BVerfGE 63, 343, Gliederungspunkt B. II. 4b d. Entscheidungsgründe.

¹⁹⁶ Hasse/Dorn, IStR 2012, S. 180 (182).

aa) Anknüpfung an das Steuersubjekt

Bei der Anknüpfung an die Person des Steuerpflichtigen sind grundsätzlich zwei verschiedene nationale Besteuerungsprinzipien denkbar. Einerseits das Nationalitäts- oder auch Staatsangehörigkeitsprinzip genannt, womit an die jeweilige Staatsangehörigkeit angeknüpft wird. Die zweite Alternative bei der Anknüpfung an das Steuersubjekt ist das Wohnsitz- oder auch Ansässigkeitsprinzip. Der jeweilige Staat kann also innerhalb seines Hoheitsgebietes bei der Besteuerung sowohl seine Staatsangehörigen als auch die Staatssubjekte, welche innerhalb der Staatsgrenzen ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung haben, zur Besteuerung heranziehen.¹⁹⁷ Mit Blick auf die Unternehmen zählt dann der Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO, bzw. der Sitz nach § 11 AO als ausschließlicher Anknüpfungspunkt, unabhängig von der Nationalität beziehungsweise dem Gründungsstaat einer Gesellschaft. Wird das Steuersubjekt als Anknüpfungspunkt gewählt und gleich, ob in dem betreffenden Staat nach dem Ansässigkeitsprinzip oder dem Staatsangehörigkeitsprinzip besteuert wird, gilt das Universalitätsprinzip, auch Totalitätsprinzip genannt. Dann wird das gesamte Welt-einkommen, genauer, die Weltbemessungsgrundlage, der im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Juristischen Person besteuert. Dies geschieht zunächst auf nationaler Ebene unabhängig davon wo sich die Einkunftsquelle befindet.¹⁹⁸

bb) Anknüpfung an das Steuerobjekt

Wird dagegen für die Besteuerung an das Steuerobjekt angeknüpft, so ergibt sich, sowohl bei Anwendung des Quellenstaatsprinzips als auch des Belegenheitsprinzips, eine auf das eigene Territorium begrenzte, beschränkte Steuerpflicht im Sinne des so genannten Territorialprinzips. Alle Einkünfte und das Vermögen außerhalb des Staatsgebietes bleiben steuerfrei. Jedoch wird die Staatsherrschaft dahingehend ausgedehnt, als das auch Vermögen und Einkünfte von nicht eigenen Staatsbürgern besteuert werden.¹⁹⁹ Das zugrunde liegende Problem der Kollision von Steueransprüchen und schließlich von einer ebenso doppelten Besteuerung wie einer doppelten Nichtbesteuerung ist das Nebenei-

¹⁹⁷ Frotscher, Internationales Steuerrecht, S. 15 f. Rn. 43 ff.

¹⁹⁸ Frotscher, Internationales Steuerrecht, S. 65 Rn. 173.

¹⁹⁹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, S. 217, Rn. 676.

ander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht,²⁰⁰ von Quellen- und Ansässigkeitsprinzip und vor allem der Kombination beider Prinzipien.²⁰¹ Um so etwas wie Steuergerechtigkeit zwischen den Staaten zu gewährleisten, müsste man im Wesentlichen ausschließlich auf das Territorialprinzip abstellen, um Konflikte zu vermeiden. Dann wäre eine interstaatliche Verteilungsgerechtigkeit gegeben und die entsprechende Abgrenzung der Besteuerungshoheit im internationalen Kontext möglich.²⁰²

2. Internationales Unternehmenssteuerrecht

Maßgeblich für die Besteuerung der grenzüberschreitenden Sachverhalte multinational agierender Unternehmen ist das internationale Unternehmenssteuerrecht. Das internationale Steuerrecht wird mitunter als „die Gesamtheit der Rechtsvorschriften eines Staates, die sich auf Auslandssachverhalte, insbesondere grenzüberschreitende Sachverhalte, beziehen“,²⁰³ definiert. Eine prinzipielle Aufteilung des internationalen Steuerrechts kann in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und das Außensteuerrecht erfolgen.²⁰⁴ Für einen Eingriff in die Gestaltungsfreiheit der Unternehmen durch das Steuerrecht bedarf es aufgrund des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, abgeleitet aus Art. 2 Abs. 1 GG sowie Art. 20 Abs. 3 GG, stets einer gesetzlichen Grundlage. Im Internationalen Steuerrecht kann dies, entsprechend der steuerlichen Begriffsbestimmung des § 4 AO jede, auch internationale Rechtsnorm sein, darunter supranationale und völkerrechtliche Normen in ihrer jeweiligen Ausprägung durch Transformationsgesetze. Einfachgesetzlich bestimmt § 3 Abs. 1 AO, dass zunächst der Tatbestand erfüllt werden muss, um eine Leistungspflicht festsetzen zu können. Ob der Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt ist und eine Leistungspflicht daraus entsteht, ist im Zusammenhang mit der Steuerumgehung eine Kernfrage und daher auch im Hinblick auf die aggressive Steuerplanung von großer Bedeutung.

²⁰⁰ Schaumburg, in FS Tipke, S. 143.

²⁰¹ Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, S. 143.

²⁰² Schaumburg, in FS Tipke, S. 132.

²⁰³ Breithecker/Klapdor, Einführung in die internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3.Auflage 2011, S. 15, 1.3.

²⁰⁴ Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 6.Auflage 2010, S. 1, Rn. 1.1.

Auf unilateraler Ebene muss zunächst das rein innerstaatlich geltende internationale Steuerrecht, welches für die Verwaltung, die Finanzgerichtsbarkeit und die Steuerpflichtigen sowie deren Berater gilt, beachtet werden. Daneben liefern aber auch die völkerrechtlichen und supranationalen Vorschriften weitere Rechtsquellen und somit Gestaltungsmöglichkeiten ebenso wie Gestaltungsgrenzen. Hierzu zählen in Europa das von den EU- Organen geschaffene supranationale Recht sowie das neben Doppelbesteuerungsabkommen bestehende, sonstige Völkerrecht. Die EU ist im Bereich der direkten Steuern allerdings weder für die Steuergesetzgebung noch für das Vorgehen gegen den Steuerbetrug zuständig. Die Zuständigkeit liegt bei den Mitgliedsstaaten selbst, solange die Erfordernisse des Binnenmarktes nicht die (Gesetzgebungs-) kompetenz der EU notwendig machen.²⁰⁵ Aufgrund der zunehmenden Europäisierung des Rechts und der voranschreitenden Globalisierung würde gerade die EU jedoch Möglichkeiten zur Handhabung internationaler Steuerangelegenheiten bieten, indem sie insbesondere die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedsstaaten stärken und koordinieren könnte.

Daher beansprucht die EU auf supranationaler Ebene, trotz der Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten, im Kampf gegen den Steuerbetrug eine tragende Rolle sowohl bei der Schaffung als auch bei der Einhaltung der nationalen Normen.²⁰⁶

a) Nationale Regelungen und deutsches Außensteuerrecht

Ähnlich der Definition des internationalen Steuerrechts, ist mit dem Außensteuerrecht die „Zusammenfassung der nationalen, unabhängigen Normen der Steuergesetze, die internationale Sachverhalte betreffen“²⁰⁷ gemeint. Mit Außensteuerrecht ist daher nicht nur das Außensteuergesetz an sich, sondern es sind auch sämtliche Normen der nationalen Steuergesetze, welche Sachverhalte, die sich nicht nur innerhalb der Gebietsgrenzen eines Landes abspielen, in irgendeiner Weise mitregeln, umfasst.²⁰⁸ Somit kann das nationale Außensteuerrecht in das

²⁰⁵ Rupp/Knies, in Rupp/ Knies/Ott/ Faust, Finanz und Steuern Band 14, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014, S. 4 f.

²⁰⁶ Die Kommission zur Zuständigkeit der EU, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/role_of_the_eu/index_de.htm, zuletzt abgerufen am 12.11.2016.

²⁰⁷ Breithecker/Klapdor, Einführung in die internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Auflage 2011, S. 29, 2.1.2.1 .

²⁰⁸ Wilke/Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 12. Auflage 2014, S. 3 f., Rn. 7, 4.

allgemeine und das spezielle Außensteuerrecht eingeteilt werden. Das spezielle Außensteuergesetz gibt es seit 1972 und ist aus deutscher Sicht ein wichtiger Baustein in der Entwicklung der internationalen Steuerbeziehungen.²⁰⁹

Im Rahmen der internationalen Steuerplanung ist im EStG für die multinationalen Unternehmen, zunächst die Norm zur inländischen Steuerpflicht aus §§ 1 f. EStG von Bedeutung. Daneben sind insbesondere die kollisionsauflösenden Normen § 34c EStG und § 34d EStG für die Definition der ausländischen Einkünfte nach § 34 c Abs. 1 bis 5 EStG und die darin enthaltene grundsätzliche Qualifikation sowie indirekte Lokalisation der Einkünfte als aus einem anderen Staat stammend, somit als ausländische Einkünfte deklarierend, zu nennen.²¹⁰

Aus den vielfältigen Steuerplanungsmöglichkeiten durch Personengesellschaften mit steuerlichem Bezug zu Deutschland innerhalb der Konzernstruktur erklärt sich die große Bedeutung der Normen des EStG im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten. Vor allem anzuführen ist daher auch § 50d EStG, welcher ursprünglich den Steuerabzug für die Steuerpflichtigen neben den in den Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Fällen erweitern sollte, nunmehr aber vor allem der Sicherung des inländischen Besteuerung dient.²¹¹ § 50g EStG regelt die Entlastung vom Steuerabzug bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten der Europäischen Union und ist daher im Rahmen der Nutzung von Qualifikationskonflikten von großer Bedeutung. Ebenfalls das deutsche Besteuerungsrecht sicherstellen soll § 50i EStG und kann daher für die Unternehmen steuerliche Nachteile mit sich bringen, indem die Gestaltungsfreiheit eingeschränkt wird.

Daneben enthält das KStG einige spezifische Normen des nationalen Steuerrechts, welche bei grenzüberschreitenden Sachverhalten mit Bezug zum innerstaatlichen Recht für die Steuerplanung eine Rolle spielen können. Neben der Bestimmung der Steuerpflicht in §§ 1, 2 KStG ist vor allem § 8b KStG von zentraler Bedeutung. Dieser regelt mitunter die Befreiung von der Körperschaftsteu-

²⁰⁹ Menck, in Mössner, S. 19, Rn 1.15.

²¹⁰ Schmitt/Farle, Deutsches internationales Steuerrecht, 1. Auflage 2015, S. VI; Wagner, in Blümich, EStG, 131. EL, März 2016, § 34c EStG, Rn. 1; BFH I R 38/97 v. 24.3.98, BStBl. II 98, 471.

²¹¹ Wagner, in Blümich, 126. EL, November 2014, § 50d Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g, Rn. 1.

er für in- und ausländische Dividenden. § 12 KStG dient der Erhaltung bestehender Besteuerungsansprüche für Deutschland.²¹² § 26 KStG ist eine unilaterale Kollisionsvermeidungsnorm und regelt die Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, indem die Anrechnungsmethode Anwendung finden soll.²¹³ § 32 KStG als eine Sondervorschrift für den Steuerabzug dient insbesondere der Absicherung der Besteuerung an der Quelle und kann für die Unternehmen daher Steuerplanungsaufwand im Hinblick auf die Vermeidung innerstaatlicher Anknüpfungspunkte bedeuten. Weiter enthalten unter anderem das Umwandlungssteuergesetz und das Bewertungsgesetz für die internationale Steuerplanung bedeutende Normen. Der Grund für nach wie vor, entgegen den Harmonisierungsbemühungen und supranationalen Lösungen, stattfindende nationale Alleingänge bei der Bekämpfung der steuergünstigen Steuergestaltungen liegt in der bereits angesprochenen Bedeutung der völkerrechtlich gewährleisteten Steuersouveränität der Länder. Ungewollt gewährte Steuervorteile versucht der nationale Gesetzgeber im Steuerstaat stets mittels neuer Regelungen zu vereiteln, was jedoch unter Umständen wiederum zu positiven Effekten für den internationalen Steuerpflichtigen führen kann. Es kommt daher nicht selten zu einem „Ping-Pong“-Spiel zwischen dem Staat und seinen Steuerpflichtigen.

b) Völkerrechtliche Regelungen

Weiter zu beachten sind die völkerrechtlichen Normen, welche „als Summe aller Regelungen, die die Beziehungen der Staaten untereinander normieren“²¹⁴, verstanden werden. Im Einzelnen zählen dazu die bilateralen Verträge, allgemeine Rechtsgrundsätze sowie das Gewohnheitsrecht.²¹⁵ Art. 25 GG regelt den Vorrang aller dieser Regelungen des Völkerrechts vor den übrigen nationalen Gesetzen und bestimmt die unmittelbare Geltung für die Bewohner des Bundesgebietes. Daneben bestimmt Art. 59 Abs. 2 GG als *lex specialis* zu Art. 25 GG, dass die völkerrechtlichen Verträge durch die jeweiligen Vertragsgesetze, so genannte Transformationsgesetze, in nationales Recht umgewandelt werden. Damit erlangen sie den Rang einer einfachgesetzlichen Norm und stehen somit auf ei-

²¹² Lampert, in Gosch, KStG, 3. Auflage 2015, § 12 KStG, Rn. 1.

²¹³ Pohl, in Blümich, KStG, 133. Auflage Mai 2016, § 26 KStG, Rn. 1.

²¹⁴ Breithecker/Klapdor, Einführung in die internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Auflage 2011, S. 30, 2.1.2.2.

²¹⁵ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, S. 17, Rn. 3.4.

ner Stufe mit den innerstaatlichen Gesetzen.²¹⁶ § 2 AO hat insoweit, aus völkerrechtsfreundlicher Sicht des Grundgesetzes, rein deklaratorischen Wert.²¹⁷

Von besonderer Bedeutung im Rahmen der internationalen Steuerplanung sind die Doppelbesteuerungsabkommen. Diese dienen dazu die Besteuerungsrechte von zwei Staaten aufeinander abzustimmen und bieten gleichzeitig vielfältige Nutzungsmöglichkeiten im Hinblick auf Steuererleichterungen. Deutschland hat alleine auf dem Gebiet der Ertragsteuern aktuell rund 95 Doppelbesteuerungsabkommen mit verschiedenen Staaten weltweit.²¹⁸ Das dichte Netz aus bilateralen Abkommen erklärt sich aus der Stellung Deutschlands als Exportnation und Tätigkeitsland, in welchem seit Jahrzehnten sowohl ausländische Direktinvestitionen deutscher Unternehmen im Ausland als auch ausländische Direktinvestitionen im Inland von enormer Bedeutung sind.²¹⁹

Von den multinationalen Unternehmen mit großer Spannung erwartet worden ist die Entscheidung, ob der in § 50 d Abs. 8 S. 1 EStG enthaltene *Treaty override* mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Dies bedeutet, dass der nationale Gesetzgeber, ohne das bestehende DBA zu kündigen oder abzuändern, eine damit im Widerspruch stehende nationale Regelung erlässt.²²⁰ Im Dezember 2015 hat das Bundesverfassungsgericht beschlossen, dass der in § 50 d Abs. 8 S. 1 EStG enthaltene *Treaty override* mit dem Grundgesetz vereinbar und aus nationaler Sicht zulässig ist.²²¹ Fraglich ist jedoch, wie lange das Urteil gilt, nachdem die aktuelle Entscheidung zum Verhältnis zwischen nationalem Recht und DBA-Recht im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit des *Treaty override* vielfältiger Kritik ausgesetzt ist. Durch den *Treaty override*²²² wird die Planungssicherheit der Steuerpflichtigen empfindlich berührt. Denn die eigentliche Hauptaufgabe der Doppelbesteuerungsabkommen liegt in der Vermeidung beziehungsweise Minderung der Doppelbesteuerung für den Steuerpflichtigen. Dabei beinhalten die Doppelbesteuerungsabkommen, wie im nationalen Recht auch, eigenständige

²¹⁶ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, S. 19 f., Rn. 3.11 f., mit Verweis auf BVerfG v. 26.3.1957- 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 (363); BVerfG v. 14.10.2004- 2 BvR 1481/04, Rn. 34, BVerfGE 111, 307 (316 f.).

²¹⁷ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, S. 26 f., Rn. 3.25.

²¹⁸ Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie Abkommensverhandlungen am 01. Januar 2015, BStBl. I 2015, 128.

²¹⁹ Menck, in Mössner, S. 8, Rn. 1.11.

²²⁰ Geberth, in FS Wassermeyer, S. 66 f., Rn 7 f.

²²¹ BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12.

²²² BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, Rn. 89.

Steuerbefreiungsnormen.²²³ Wobei die Doppelbesteuerungsabkommen allerdings lediglich die nationalen Besteuerungsansprüche einschränken, solche aber niemals begründen können. Daher ist auch die Einordnung, die Subsumtion des Sachverhaltes unter die Abkommensnormen für den innerstaatlichen Besteuerungsanspruch nicht maßgeblich.²²⁴ Dennoch ist es im Wesentlichen das zwischenstaatliche Ziel bei der Anwendung des Abkommens, dass eine möglichst große und schließlich verbindliche Entscheidungsharmonie mittels einer einheitlichen Auslegung durch die Abkommensstaaten erreicht wird.²²⁵ Weicht die Auslegung des gemeinsamen Abkommens voneinander ab oder kommt es zu einer sonstigen unterschiedlichen Qualifikation durch die Staaten, entstehen so genannte Qualifikationskonflikte, welche ein Schlüsselement aggressiver Steuerplanung darstellen.

aa) Bilateral geschaffene Gestaltungsfreiheit: Treaty Shopping

Neben Gestaltungsschranken sowie einer erhöhten Rechts- und Planungsunsicherheit durch Konflikte wie den *Treaty Override*, bieten die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen durchaus Vorteile im Hinblick auf eine erweiterte steuerliche Gestaltungsfreiheit. Im Zusammenhang mit der internationalen Steuerplanung taucht daher unter anderem der Begriff des so genannten *Treaty Shoppings* häufig auf. Dies vollzieht sich in der Regel durch die Gründung von Gesellschaften in Staaten, mit denen günstige DBA-Regelungen bestehen. Steuerpflichtige profitieren dabei von einer im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Schutzwirkung, welche ihnen sonst nicht zustehen würde. So gibt es einmal die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen mittels der jeweiligen Gestaltung in den Genuss einer sonst nicht anwendbaren Norm des Doppelbesteuerungsabkommens zu kommen, welche einen Steuervorteil gewährt. Auf der anderen Seite kann das steuerpflichtige Unternehmen durch die Gestaltung dem Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens entkommen, wenn dies sonst eine negative Steuerfolge für ihn mit sich bringen würde. Das *Treaty Shopping* erfolgt, sofern der eigene Sitzstaat kein oder ein entgegen den wirt-

²²³ Wassermeyer, StuW 1990, S. 404 (411).

²²⁴ Debatin, DStR 1992, Beihefter Heft 23, S. 1 (1f.).

²²⁵ Vogel, Einleitung des OECD-MA, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Auflage 2015, S. 101, Einleitung, Rz. 113.

schaftlichen Unternehmensinteressen bestehendes DBA zu dem Staat der wirtschaftlichen Interessen unterhält.

Durch gezielt gegründete ausländische Durchlaufgesellschaften können die Unternehmen die entsprechenden Abkommensvorteile erreichen. Das Unternehmen kann entweder das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Sitzstaat und dem Domizilstaat oder dem Domizilstaat und dem Staat der unternehmerischen Interessen nutzen, vorausgesetzt eine Anwendung der Normen auf Domizilgesellschaften ist im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen nicht ausgeschlossen.²²⁶

Einzelne DBA-Vorschriften werden beim *Treaty Shopping* also gezielt genutzt, um Investitionsströme umzulenken und so Steuerersparnisse zu erlangen.²²⁷ Daher kann man das Vorgehen der steuerpflichtigen Unternehmen als ein „Sich-Einkaufen“ in das fremde Doppelbesteuerungsabkommen bezeichnen. Ziel sind quellensteuerfreie Zahlungswege innerhalb des Konzerns sowie die Umgehung einer Hinzurechnungsbesteuerung. Im erstgenannten Fall soll die beschränkte Steuerpflicht aus der Erhebung von Quellensteuern auf konzerninterne Transaktionen wie bei Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren vermieden werden. Dies gelingt beispielsweise mittels der Zwischenschaltung einer Gesellschaft in einem entsprechenden dritten Staat.²²⁸

bb) Anwendungsbeispiele

Im folgenden Beispielsfall geht es um die Zwischenschaltung einer Durchlaufgesellschaft in der Schweiz. Wie aus der nachfolgenden Abbildung ersichtlich wird, unterhält Deutschland mit Chile kein Doppelbesteuerungsabkommen.²²⁹ Möchte ein in Deutschland ansässiges Unternehmen in Chile unternehmerisch tätig werden, kann es, zum Beispiel im Fall der Gründung einer Tochtergesellschaft in Chile, zu steuerlichen Nachteilen kommen.

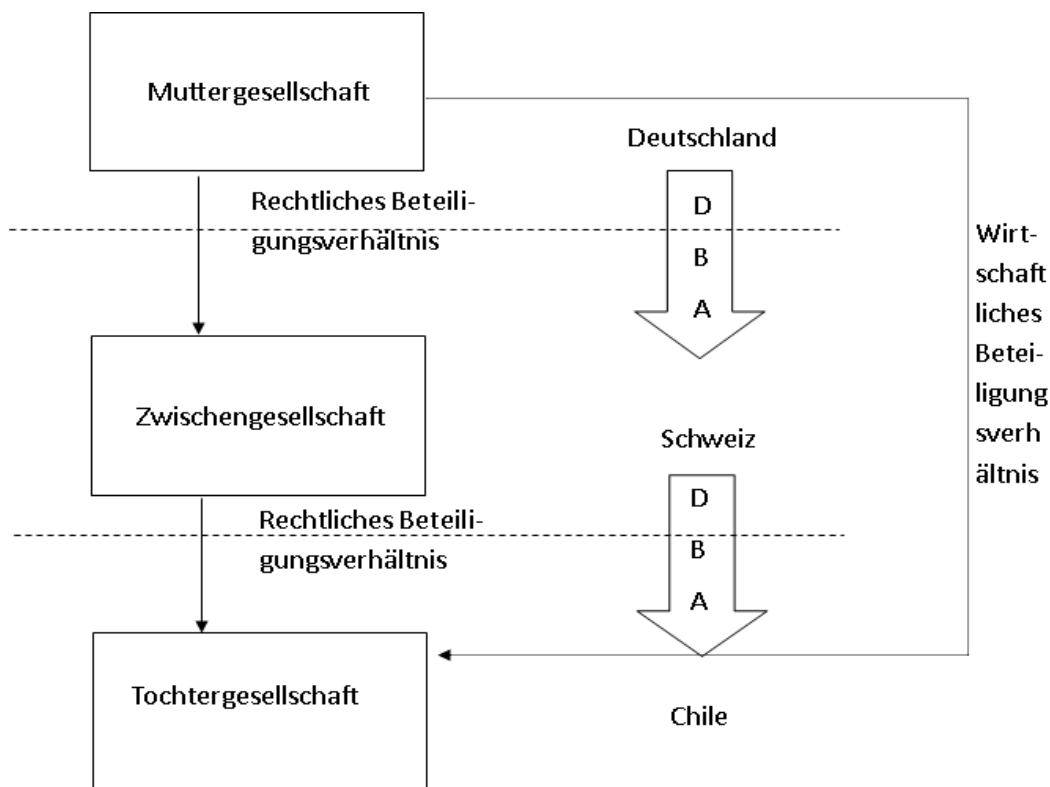
²²⁶ Hillenbrand/Brosig, Steuerflucht und ihre Bekämpfung, BB 1997, S. 445 (446).

²²⁷ OECD (2015), Erläuterung, OECD/ G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, abrufbar unter: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statements-2015.pdf, S. 7, Tz. 12, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

²²⁸ Lühn, Quantitative internationale Konzernsteuerplanung, S. 24.

²²⁹ Liste des BMF zu allen bestehenden DBA mit Deutschland, Stand 01.01.2016, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2016-01-19-stand-DBA-1-januar-2016.pdf?__blob=publicationFile&v=1, zuletzt abgerufen am 11.11.2016.

Abb. 4: Zwischenschaltung einer Durchlaufgesellschaft



Denn mangels einer bilateral bestehenden Regelung hinsichtlich des Besteuerungsrechts zwischen den Ländern kommt es spätestens im Fall der Gewinnausschüttung zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Rein nationale Steuervorschriften wie § 34c EStG können die mangelnde Harmonisierung nicht vollumfassend ersetzen. Die Idee im Rahmen des *Treaty Shoppings* ist es nun also einen Staat, der bilaterale Beziehungen in Form von Doppelbesteuerungsabkommen zu beiden Staaten unterhält, in die rechtliche Konzernstruktur miteinzubinden. Daraus ergibt sich im Fall des *Treaty Shoppings* die Notwendigkeit zu einer multilateralen Steuergestaltung. Dies geschieht durch die Errichtung und Zwischenschaltung, einer oft als Durchlaufgesellschaft bezeichneten Kapitalgesellschaft, vorliegend in der Schweiz. Denn die Schweiz unterhält sowohl mit Deutschland als auch mit Chile ein Doppelbesteuerungsabkommen.²³⁰ Der Abkommenschutz durch die bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und Chile einerseits und der Schweiz und Deutschland andererseits, besteht somit für die

²³⁰ Eidgenössische Steuerverwaltung, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Chile zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20081349/index.html>, zuletzt abgerufen am 10.11.2016.

von der Tochtergesellschaft in Chile ausgeschütteten Gewinne bis zur Muttergesellschaft in Deutschland durchgehend. Nachdem die Gewinne somit über den Umweg durch die Schweiz aus Chile nach Deutschland gelangen, kann das deutsche Unternehmen Steuern sparen. Dies gelingt unter anderem aufgrund des internationalen Schachtelprivilegs zur Steuerfreistellung im Sitzstaat²³¹ und aufgrund der Beteiligung von EU-Staaten durch eine Quellensteuerbefreiung im Sinne des *Directive Shoppings*.²³²

Ein weiteres Beispiel für die Steueroptimierung durch *Treaty Shopping* ist die Zwischenschaltung einer Holding bei der Abwicklung eines Beteiligungsverkaufes. Um die beschränkte Steuerpflicht insbesondere eines Kapitalgesellschaftskonzerns bei den Gewinnen des Beteiligungsverkaufes zu vermeiden, bedarf es einer Zwischengesellschaft in einem Staat, dessen Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht alleine dem Ansässigkeitsstaat des Beteiligungsveräußerers zuweist, wie dies auch Art. 13 OECD-MA vorsieht.²³³

Lösungsansätze gegen das *Treaty Shopping* bieten, neben der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG auf nationaler Ebene, beispielsweise die *Look-through-clause* des § 50 d Abs. 3 EStG, die die Gestaltungsmöglichkeiten mittels der Ausnutzung bilateraler Doppelbesteuerungsvermeidungsnormen eindämmen sollen.

Auf bilateraler Ebene selbst werden *Limitation-on-benefits-clauses*, *Switch-over-clauses* oder *Subject-to-tax-clauses* eingesetzt um den Steuervorteilen Einhalt zu gebieten.²³⁴ Sofern bei den Gestaltungen unter Ausnutzung der Abkommensvorschriften Zwischengesellschaften eingeschaltet werden, dienen die hierzu entwickelten Grundsätze bei der Bewertung, ob eine Missbräuchliche Gestaltung vorliegt. In den jeweiligen DBA enthaltene speziellere Missbrauchsklauseln gehen § 42 AO vor. Diese Normen können die Gestaltungsfreiheit der Unternehmen in gleichem Maße einschränken, nachdem ein Gestaltungsmissbrauch nach bestehenden DBA-Regelungen im Wesentlichen nach den gleichen Mustern wie im

²³¹ Abkommensübersicht bei Vogel/Lehner, 6. Auflage 2015, Art. 23, Rn. 90.

²³² Dorfmueller, in FS Wassermeyer, S. 328, Rn. 10 f.

²³³ Lühn, Quantitative internationale Konzernsteuerplanung, S. 24.

²³⁴ Prokisch, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage 2015, OECD-MA 2005, Artikel 1. Unter das Abkommen fallende Personen, Rn. 122, 125.

rein nationalen Recht folgt. Dies gilt insbesondere, wenn die Spezialklausel enger ist als § 42 AO.²³⁵

c) Supranationale Regelungen

Supranationale Regelungen, allen voran das Recht der Europäischen Union, entspringen primären völkerrechtlichen Vereinbarungen und stellen daher sekundäres Völkerrecht dar.²³⁶ Die EU spricht im Rahmen der Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung von einer erhöhten Mobilität von Kapital und Personen²³⁷ als Ursache für die Möglichkeiten zu Gewinnverlagerung und Gewinnverschiebung. In dieser Aussage können die für den europäischen Raum geltenden, grundlegenden Ziele der Grundfreiheiten des AEUV herausgelesen werden. Das ist natürlich kein Zufall. Daher muss bei der Evaluierung des bestehenden Gestaltungsfreiraumes für aggressive Steuerplanung die Rolle der Europäischen Union und deren elementare Grundsätze untersucht werden.

aa) Harmonisierungsauftrag der EU

Mitursachenquelle des enormen Zuwachses an steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten sind zunächst die EU-Grundfreiheiten, das europäische Primärrecht.²³⁸ Die Begründung eines Binnenmarktes als einem der vorrangigen Ziele des EU-Vertrages, geregelt in Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV, soll eine möglichst optimale Ressourcenallokation in der EU gewährleisten. Art. 120 AEUV stützt dieses Vorhaben. Als Kerngedanke der Schaffung des EU-Binnenmarktes dient eine effektive und auf ökonomischen Überlegungen basierende Entscheidungsfreiheit für den Steuerpflichtigen. Diese Freiheit gewährleisten die Grundfreiheiten für das jeweilige Steuersubjekt als Wirtschaftssubjekt in der EU, indem diese nach Art. 49, 54 AEUV unter anderem frei über den Ort der Gründung und der Geschäftstätigkeit entscheiden können.²³⁹ Dabei haben die EU-Grundfreiheiten, nach der

²³⁵ BFH, BStBl. 08, 619; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 102.

²³⁶ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, S. 21, Rn. 3.15.

²³⁷ Empfehlung der Kommission v. 06. 12 2012 betreffend aggressive Steuerplanung 2012/772/EU, S. 2 f.

²³⁸ Kofler, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, S. 1 ff.

²³⁹ EuGH, Urt. v. 9.3.1999- Rs. C-212/ 97- Centros, EuGHE 1999, I-1459 f., Rn 23f. ; EuGH, Urt. v. 5.11.2002-Rs. C-208/00- Überseering, EuGHE 2002, I-9919 f., Rn 80. ; EuGH, Urt. v. 30.9.2003- Rs. C-167/0 1- Inspire Art, EuGHE 2003, I-10155 f., Rn. 95 f.

Doktrin des Vorrangs der Grundfreiheiten, vor der Steuersouveränität der einzelnen Mitgliedstaaten Vorrang.²⁴⁰

Die Wirtschafts- und Wertegemeinschaft mit dem Ziel der Schaffung eines diskriminierungs- und barrierefreien Binnenmarktes und eines fairen Steuerwettbewerbs, hat jedoch zumindest zum Teil unter Gerechtigkeitsaspekten dieses Ziel gerade verfehlt. Die Schaffung des Binnenmarktes nach Art. 26 AEUV mit der Gewährleistung des freien Verkehrs von Waren, Personen, Dienstleistung und Kapital hat den unfairen Steuerwettbewerb mit befördert und der internationalen Steuergestaltungspraxis weite Türen geöffnet. Ein leichterer Zugang zu ausländischen Finanzmärkten wird durch die Kapitalverkehrsfreiheit ermöglicht, eine vereinfachte ausländische Gesellschaftsgründung oder eine grenzüberschreitende Fusion sowie die Nutzung von Betriebsstätten im Ausland werden durch die Niederlassungsfreiheit geschützt.²⁴¹ Die Wahrscheinlichkeit einer doppelt ansässigen Gesellschaft aufgrund der unterschiedlichen Anknüpfungspunkte der nationalen Steuerpflicht wird erhöht und ermöglicht so die Nutzung von doppelten Vorteilen.²⁴² Und dabei erlauben es die Grundfreiheiten, allen voran die Niederlassungsfreiheit, dem Steuerpflichtigen mittels Verlagerung seines Sitzes oder seiner Wirtschaftstätigkeit in einen anderen Mitgliedsstaat, Steuerersparnisse zu erlangen, ohne dabei prinzipiell in den Verdacht missbräuchlichen Verhaltens zu geraten. Strikt verneint wurde ein solcher Verdacht beispielweise in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“. Der Generalanwalt *Léger* stellte darin klar, dass es gerade keine missbräuchliche Ausnutzung der geltenden Niederlassungsfreiheit darstelle, wenn eine Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat eine Tochtergesellschaft gründet, um einen dort gegebenen Vorteil einer günstigeren Steuerregelung zu erlangen.²⁴³ Der EuGH hat des Öfteren entschieden, dass ein steuerpflichtiges Unternehmen seinen Sitz oder die Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedsstaat in einen anderen verlegen

²⁴⁰ EuGH v. 07.05.1985- Rs. 18/ 84- Kommission ./ Frankreich, EuGHE 1985, 1339.

²⁴¹ Kraft, in Kraft AStG, 1. Auflage 2009, § 6 AStG, Rn. 90, Rn. 95.

²⁴² Kofler/Kofler, Internationale Steuerarbitrage, S. 388, abrufbar unter: https://www.jku.at/steuerrecht/content/e186180/e186181/e186906/Beitrag_Internationale_Steuerbeitrge_ger.pdf, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

²⁴³ Léger, EuGH v. 02.05.2006- Rs. C- 196/04- Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995- Schlussanträge des Generalanwaltes, Rn. 40.

kann,²⁴⁴ was für gewöhnlich zur Folge hat, dass der Aufnahmestaat die Steuerhoheit über den Steuerpflichtigen gewinnt. Mitunter Grund für die Transaktion des Steuerpflichtigen und bei der Wahl der Anknüpfung an das jeweilige staatliche Hoheitsgebiet ausschlaggebend sein kann, so der EuGH weiter, auch eine dort gegebenenfalls bestehende geringe Steuerbelastung.²⁴⁵ Dabei liegt weder eine Steuerumgehung nach europäischem Verständnis vor²⁴⁶ noch begründet der nationale Steuerausfall im Wegzugs- oder Sitzstaat einen Rechtfertigungsgrund für steuerrechtliche Maßnahmen die den Grundfreiheiten entgegenstehen.²⁴⁷

Den Staaten wurden lange Zeit die Hände gebunden, wenn diese spezifische nationale Anti-Missbrauchsnormen schaffen wollten. Denn derartige Normen können dem „Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge“, wie er in Art 26 Abs. 2 AEUV vorgesehen ist, entgegenstehen. Die innerstaatlichen Normen des Steuerrechts, darunter auch die Normen zur Bekämpfung des steuerlichen Missbrauchs, sollen die Investitionstätigkeit am EU-Binnenmarkt nicht beeinträchtigen. Dies führte in der Vergangenheit mitunter zu einem ungleichen „Katz- und Mausspiel“ zwischen Steuerpflichtigen und Steuergesetzgebern. Das EU-Recht schützt gerade die grenzenlose und von wirtschaftlichen Vorteilen gelenkte Gestaltungsfreiheit des Einzelnen und mahnt die nationalen Steuergesetzgeber und Steuerverwaltungen dies ebenfalls zu tun.²⁴⁸ Weder die potentielle Missbrauchsanfälligkeit von Normen noch ein allgemeiner Verweis auf die mangelnde Harmonisierung²⁴⁹ der direkten Steuern in der EU mit der Folge der Erosion der Bemessungsgrundlage oder des Aufkommensver-

²⁴⁴ EuGH, Urt. v. 21.11.2002- Rs. C-436/00- X und Y, EuGHE 2002, I-10829 f., Rn. 44 (bei einer Aktienübertragung ins Ausland); EuGH, Urt. v. 16.07.1998- Rs. C- 264/96- ICI, EuGHE 1998, I-4695 f., Rn. 26 (Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft); EuGH, Urt. v. 12.12.2002- Rs. C-324/00- Lankenhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I- 11779 f., Rn. 34 (Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft).

²⁴⁵ EuGH, Urt. v. 12.09.2006- Rs. C-196/04- Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rn. 36, 49.

²⁴⁶ EuGH, Urt. v. 16.07.1998- Rs. C.264/96- ICI, EuGHE 1998, I-4695 f., Rn. 23; EuGH, Urt. v. 12.12.2002- Rs. C-324/00- Lankenhorst- Hohorst, EuGHE 2002, I- 11779 f., Rn. 37.

²⁴⁷ EuGH, Urt. v. 16.07.1998- Rs. C.264/96- ICI, EuGHE 1998, I-4695 f., Rn. 25; Schön, Wolfgang, in FS Wolfram Reiss, S. 582.

²⁴⁸ Schön, in FS Wolfram Reiss, S. 579 f.

²⁴⁹ EuGH, Urteil v. 28.01.1986, Rs. C-270/83, avoir fiscal, in NJW 1987, S. 569; EuGH, Urteil v. 28.1.1992, Rs. C-204/90, Bachmann, in RIW 1992, S. 334.

lustes durch Steuermindereinnahmen an sich²⁵⁰ ermöglichen danach die Rechtfertigung eines Eingriffs in die Grundfreiheiten.²⁵¹ Und die Steuerpflichtigen sind, den wirtschaftlichen Unternehmensgrundsätzen entsprechend, mehr oder weniger verpflichtet, die aus dem Steuerwettbewerb resultierenden Vor- und Nachteile für sich zu nutzen.

bb) Fehlender Harmonisierungsauftrag für die direkten Steuern

Das zugrunde liegende Problem im Hinblick auf die EU ist, dass neben der Harmonisierung der Märkte eine Angleichung des Steuerrechts der einzelnen Staaten bisher weitgehend ausgeblieben ist. Der Grad der Harmonisierung der wirtschaftlichen Verhältnisse muss auch bei den direkten Steuern erreicht werden, um die vielfältigen Freiräume für die Steuerplanungsmöglichkeiten sinnvoll einzudämmen. Allerdings sieht der AEUV, neben der Harmonisierung der indirekten Steuern, keinen Auftrag der EU für den Bereich der direkten Steuern vor, was das Problem der mangelnden Anpassung insbesondere des Ertragssteuerrechts an die globalisierten Wirtschaftsbewegungen zusätzlich verschärft.²⁵² Denn auch wenn die stille Harmonisierung durch den EuGH in den letzten Jahrzehnten, welcher, trotz seiner Bindung an das Subsidiaritätsprinzip dennoch für eine Vereinheitlichung sorgte, nicht zu unterschätzen ist, fehlt der EU schlicht die Kompetenz im Bereich der direkten Steuern. Daran ändert auch die allgemeine Bestimmung des Art. 115 AEUV nichts, aus dem teilweise eine Harmonisierungskompetenz für die direkten Steuern abgeleitet wird.²⁵³ Die Harmonisierung durch die EU kann nicht ohne weiteres über Art. 115 AEUV betrieben werden. Denn eine Ermächtigung der EU- Organe, einschließlich des EuGH, zur Harmonisierung der direkten Steuern steht zunächst unter dem Vorbehalt der Subsidiarität nach Art. 5 Abs. 3 AEUV. Danach kann die EU die Harmonisierung nur vorantreiben und tätig werden, solange und soweit die einzelnen Mitgliedstaaten die Erreichung der von der EU beabsichtigten Ziele nicht ge-

²⁵⁰ EuGH, Urteil v. 15.07.2004, Rs. C-315/02, Lenz, in IStR 2004, S. 522, wonach die Steuermindereinnahmen kein zwingender Grund der Allgemeinheit als Rechtfertigungsgrund darstellen.

²⁵¹ Rupp, Thomas/Knies, Jörg-Thomas/Ott, Johann-Paul/Faust, Tanja, Finanz und Steuern Band 14, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014, S. 770, Rn. 4.6.2.

²⁵² Kofler, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, S. 2.

²⁵³ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, S. 46 ff., Rn. 3.58 f.

währleisten und die Regelung auf der Ebene der EU wirksamer wäre. Weiter bedarf es hierzu der Erforderlichkeit nach Art. 5 Abs. 4 AEUV. Die Maßnahme muss somit im Hinblick auf das zu erreichende Ziel die am wenigsten belastende, bei gleicher Eignung sein. Schon aufgrund dieser beiden Kriterien lässt sich schlussfolgern, dass zumindest aktuell der Gedanke einer einheitlichen Rechtsordnung der EU, schon hinsichtlich eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems, scheitert. Es bleibt daher, solange keine Umsetzung zunächst hinsichtlich einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage erfolgt, bei einem Nebeneinander der Steuersysteme und dem daraus erwachsenden Steuerwettbewerb.

Entgegen der sonstigen Harmonisierung muss dann gegebenenfalls, nachdem eine umfassende Konsolidierung nicht möglich ist, im Hinblick auf die den Steuerpflichtigen gewährten Freiheiten, dort eine Grenze gezogen werden wo die Besteuerungshoheit der einzelnen Mitgliedsstaaten²⁵⁴ und die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedsstaaten missachtet und gefährdet werden. Es muss dann den Mitgliedsstaaten weiterhin die Besteuerungshoheit insoweit gewährt werden, als dass diese den Steuertatbestand und den Steuerpflichtigen selbst gesetzlich, in obligatorischer Weise, bestimmen können, um eine willkürliche Verschiebung der Erträge innerhalb der EU durch den vom Steuerpflichtigen selbstgewählten Wechsel des Steuersystems zu verhindern.²⁵⁵ Eine dabei drohende Doppelbesteuerung muss wiederum supranational gelöst werden.

cc) Trendwende in der Rechtsprechung des EuGH?

Die aktuellen Entwicklungen in der EU zeigen jedoch große Veränderungen. Der EuGH als Motor der Harmonisierung²⁵⁶ hatte lange Zeit vor allem mit Kritik zu kämpfen, weil er in der Hauptsache die Förderung des Binnenmarktes im Blickfeld zu haben schien. Die Judikatur sah vor allem den Abbau von steuerlichen Hindernissen bei wirtschaftlichen Aktivitäten mit grenzüberschreitendem

²⁵⁴ Rupp, Thomas/Knies, Jörg-Thomas/Ott, Johann-Paul/Faust, Tanja, Finanz und Steuern Band 14, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014, S. 770, Rn. 4.6.3.

²⁵⁵ Schön, in FS Reiss, S. 581 f.; EuGH, Urt. v. 18.07.2007- Rs. C- 231/04- Oy AA.

²⁵⁶ <http://www.handelsblatt.com/politik/international/das-oberste-europaeische-gericht-in-luxemburg-wird-zum-motor-der-steuerharmonisierung-eugh-treibt-die-finanzminister/2492188.html>, zuletzt abgerufen am 2.11.2015.

Bezug vor.²⁵⁷ Allerdings kam es und das kann wohl mitunter auf die Europa hart getroffene Finanzkrise im Jahr 2007 zurückzuführen sein, zu einem Richtungswechsel der EuGH- Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern. Die Rechtsprechung des EuGH veränderte sich zuletzt insoweit, als dass das Vorgehen der Staaten im Kampf gegen die aggressive Steuerplanung gebilligt und zum Teil durch die Judikatur sogar unterstützt wurde. Es kann festgestellt werden, dass die außerordentliche Beachtung der europäischen Grundfreiheiten²⁵⁸ abgenommen hat und die Fiskalinteressen der einzelnen Mitgliedstaaten wieder vermehrt in den Fokus der Aufmerksamkeit des EuGH rücken.²⁵⁹

So entschied der EuGH verstärkt zu Gunsten der Besteuerungshoheit der Mitgliedsstaaten, indem er unter anderem das nationale Vorgehen bei der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung anerkannt und die Bekämpfung von unfairem Steuerwettbewerb als ein europäisches Ziel bestätigt hat.²⁶⁰ Diese, zur binnenmarktfreundlichen Rechtsprechung, entgegengesetzte Entscheidungsrichtung - von einer Dogmatik lässt sich beim EuGH gerade nicht sprechen - zeichnete sich bereits 2002 bei der Lankhorst-Hohorst-Entscheidung²⁶¹ vorsichtig ab und wurde zuletzt 2014 im Rahmen des Vorabentscheidungsersuchens im Fall *Felixstowe Dock*,²⁶² fortgeführt.²⁶³ Der EuGH scheint sich vom Ziel der Schaffung und Stärkung des Binnenmarktes ein Stück weit loszusagen und ist nicht mehr so vehement wie einst damit beschäftigt, die steuerlichen Diskriminierungen durch die Staaten zu beseitigen.²⁶⁴ Dies führt zu einem erkennbaren Konflikt mit den sonst so harmonisierungsfreundlichen und integrationsfördernden Entscheidungen und einem Zuspruch hin zur erneuten Stärkung der Souveränität der Staaten.²⁶⁵ Wie sich die EU-Mitgliedstaaten in einem Zwiespalt aus der Erhaltung der Steuersouveränität einerseits und der Verpflichtung zur aktiven Teilnahme

²⁵⁷ Kofler, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, S. 18.

²⁵⁸ Noch anders: „avoir fiscal“-Urteil, EuGH, Rs. 270/83, Kommission/ Frankreich, Slg. 1986, S. 273.

²⁵⁹ Lang, in FS Wacker, Wilhelm H, S. 365 (365 f.).

²⁶⁰ Cadbury Schweppes, EuGH Rs. C-196/04; Schön, Wolfgang, Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR-Beihefter 2013,3 (22f.).

²⁶¹ Lankhorst-Hohorst, EuGH, Rs. C-324/00, Slg. 2002 I- 11779.

²⁶² *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd.*, EuGH, Rs. C-80/12, EU:C:2014:200.

²⁶³ Kofler, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, S. 19.

²⁶⁴ Lang, SWI 2005, S. 365 (365 ff.).

²⁶⁵ Kofler, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, S. 1 ff., 20.

an der Schaffung eines Binnenmarktes andererseits sehen, scheint auch der EuGH mittlerweile hin- und hergerissen, was die primären Ziele sind.²⁶⁶

Ebenso wird das Sekundärrecht in Form der EU-Richtlinien, welche für den freien Ressourcenfluss am Binnenmarkt sorgen sollen indem Zahlungen von Lizenzgebühren, Dividenden und Zinsen frei von einer Quellensteuer fließen, Änderungen unterzogen.²⁶⁷ Neben zahlreichen Versuchen der Kommission zur Verbesserung der Situation der Marktteilnehmer sind es im Steuerrecht²⁶⁸ insbesondere die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie und die Fusionsrichtlinie, die mittlerweile eher restriktiv angewendet werden.²⁶⁹ Obwohl die Richtlinien dem Ursprung nach zugunsten der Harmonisierung gedacht waren, werden die Fusionsrichtlinie²⁷⁰, die Mutter-Tochter-Richtlinie²⁷¹ und die Zins- und Lizenzgebühren- Richtlinie²⁷² nun zur Einschränkung für die einst grenzenlos wirkende wirtschaftliche Gestaltungsfreiheit in der EU eingesetzt. Dadurch entfallen teilweise auch die vielfältigen Möglichkeiten zum so genannten *Directive Shopping*, welches, ähnlich wie das *Treaty Shopping*, zu Steuervorteilen genutzt wird. Denn statt in den Anwendungsbereich der Abkommensvorschriften zu gelangen, gründen sich die Steuerpflichtigen dabei in den Anwendungsbereich der Richtlinien hinein. Ein Beispiel hierfür konnte im Modell von Google bei den Vergünstigungen für EU-Gesellschaften mittels der Quellensteuerfreistellung zwischen den Niederlanden und Irland gesehen werden.

II. Mangelnde Harmonisierung und Nutzung von Besteuerungskonflikten

Neben den konkurrierenden Besteuerungsrechten an sich haben sich die einzelnen nationalen Steuerrechtsordnungen, der Steuersouveränität der Länder entsprechend, unterschiedlich entwickelt, was zu weiteren Divergenzen zwischen

²⁶⁶ Lang, SWI 2005, S. 365 (366 f.).

²⁶⁷ Schön, in FS Reiss, S. 579.

²⁶⁸ Der Fokus liegt hier auf den Richtlinien im Bereich der direkten Steuern. So unterbleibt u. a. eine Nennung der Richtlinien zur Umsatzsteuer.

²⁶⁹ www.steuerliches-info-center.de/DE/SteuerrechtFuerInvestoren/allgemeine_informationen/Doppelbesteuerung/doppelbesteuerung_node.html, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

²⁷⁰ Richtlinie 90/ 434/ EWG vom 30. Juli 1990, geändert durch 2005/19/EG vom 17. Februar 2005.

²⁷¹ Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung) (ABl. 2011 L 345/8), geändert durch Rl. 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015.

²⁷² 2003/ 49/ EG des Rates vom 03. Juni 2003.

den besteuernenden Staaten führt. Aus dem mangelnden Zusammenspiel der beteiligten Steuerrechtsordnungen ergeben sich für die multinational Steuerpflichtigen weitere Nach-, aber auch Vorteile.²⁷³ Besteuerungskonflikte sind oftmals die ungewollte Konsequenz aus der fehlenden Kongruenz der unterschiedlichen Steuersysteme. Einerseits gilt es die Doppelbesteuerung, welche aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung identischer wirtschaftlicher Sachverhalte aufgrund der Anwendung der divergierenden Steuerregeln der beteiligten Staaten und Staatenverbände resultiert, zu vermeiden. Andererseits können die Abweichungen bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage und die sonstigen Unterschiede gesellschafts- und steuerrechtlicher Natur zur Steueroptimierung in Form von Steuererleichterungen durch doppelte Abzüge, Steueraufschübe oder gar einer vollständigen Nichtbesteuerung, genutzt werden.²⁷⁴

1. Besteuerungskonflikte im internationalen Steuerrecht

Der Begriff des Qualifikationskonfliktes besteht im internationalen Steuerrecht als fest anerkannter Ausdruck,²⁷⁵ unabhängig davon, ob er in der Subsumtion unter uneinheitliche nationale Normen, der divergierenden Abkommensauslegung durch die Staaten beziehungsweise einer anderen Charakterisierung gesehen wird oder dem prinzipiellen Erfordernis eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens unterliegt.²⁷⁶ Wenngleich zu beobachten ist, dass es sich im Regelfall um abkommensrechtliche Sachverhalte handelt, welche die Vertragsstaaten aufgrund deren nationaler Normen unterschiedlich anwenden. Dies zumal zwischen den meisten bedeutenden Steuerregimen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen.²⁷⁷

Ursprünglich kennt man Qualifikationskonflikte allerdings aus dem internationalen Privatrecht, wobei eine unterschiedliche Zuweisung aufgrund eines unterschiedlichen Zusammenhangs hinsichtlich bestimmter Regelungen erfolgt. Die Bestimmung, welche innerstaatlichen Normen und Vorschriften zur Anwendung

²⁷³ Haase, IWB 2013, S. 162 (164).

²⁷⁴ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1258.

²⁷⁵ Knobbe-Keuk, RIW 1991, S. 306 (306).

²⁷⁶ So auch: Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, S. 18, Rz. 2.3.

²⁷⁷ Haase, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht, IWB 2013 Heft 5, S. 162 f.

gelangen wird dabei als Qualifikation bezeichnet.²⁷⁸ Der große Unterschied des Steuerrechts zum Internationalen Privatrecht und daher auch zur privatrechtlichen Entstehung von Qualifikationskonflikten liegt darin, dass hierbei zweiseitige Kollisionsnormen bestehen. Denn die Rechtsfolge der privatrechtlichen Kollisionsnormen ist die Verweisung auf eine der beteiligten nationalen Rechtsordnungen und die Bestimmung deren Maßgeblichkeit. Das internationale Steuerrecht kennt jedoch lediglich einseitige Kollisionsnormen, mit welchen ausschließlich die Anwendbarkeit der nationalen oder der abkommensrechtlichen Normen als solchen geregelt wird. Dies bedeutet, dass das nationale (Steuer-) Recht eines Staates autonom und abschließend darüber entscheidet, ob dessen eigene Steuerrechtsnormen anwendbar sind. Die Verteilungsnormen im Doppelbesteuerungsabkommen nehmen gerade keine genaue Zuteilung vor. Durch die nahezu uneingeschränkte Souveränität der Staaten - insbesondere im Bereich der direkten Steuern - kommt es daher niemals zu der Situation, dass ein Staat eine der Steuererhebung zu Grunde liegende Sachnorm eines anderen Staates anwendet. Diese Regeln, welche insbesondere die Tatbestandselemente hinsichtlich der Steuersubjektsqualität, der Steuerobjektsqualität oder der Zurechnung enthalten, werden daher stets eigenständig und nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht angewendet. Es kann demnach nicht zu einem Qualifikationskonflikt im Sinne des internationalen Privatrechts kommen. Denn auch die Anwendungsnorm des Art. 1 OECD-MA betrifft alleine die Anwendbarkeit des Abkommens selbst, so dass es sich hierbei ebenfalls lediglich um eine einseitige Kollisionsnorm handelt, welche nicht in der Lage ist mögliche Konflikte zwischen den Staaten zu klären. Die Aufgabe der Doppelbesteuerungsabkommen ist es vielmehr, die nach dem nationalen Steuerrecht begründeten Steueransprüche gegebenenfalls einzuschränken, nicht jedoch den jeweiligen Staaten das Besteuerungsrecht zuzuweisen.

Dennoch ist der Begriff des Qualifikations- und Zurechnungskonfliktes mit seiner steuerrechtsspezifischen Bedeutung aus dem internationalen Steuerrecht

²⁷⁸ Heldrich, in Palandt, BGB, Einleitung v. EGBGB 3 (IPR), Rn. 27. Als Beispiel dient die unterschiedliche Einordnung der Regeln zur Verjährung, welche ein Staat dem materiellen, der andere aber dem formellen Recht zuordnet und es zu dem Fall kommen kann, dass entweder beide oder kein Staat sich für zuständig hält.

nicht mehr wegzudenken.²⁷⁹ Die internationale Steuerplanung sieht sich stets dem Kampf gegen einerseits steuerlich unvorteilhafte Qualifikationskonflikte und andererseits dem Nicht-Verstreichen-Lassen von steuerlich vorteilhaften Qualifikationskonflikten ausgesetzt. Aus dem völkerrechtlichen Souveränitätsprinzip folgt die Steuerhoheit in den einzelnen Staaten, welche die autonome Beurteilung steuerlicher Sachverhalte zur Konsequenz hat. Oftmals führt dies zur unterschiedlichen steuerlichen Behandlung ein und desselben steuerlichen Sachverhaltes bei mehreren beteiligten Staaten. Daraus resultierende Qualifikationskonflikte durch unterschiedliche Rechtsauffassungen der Beteiligten an den grenzüberschreitenden Steuersachverhalten führen entweder zu größeren oder umgekehrt zu niedrigeren steuerlichen Belastungen beim steuerpflichtigen Unternehmen. Dies bringt allerdings nicht nur eine steuerplanerische Gestaltungsmöglichkeit beim Steuerpflichtigen mit sich, sondern ist, unabhängig vom Ergebnis der Minder- oder Mehreinnahmen, auch für die beteiligten Vertragsstaaten im Hinblick auf deren Steuereinnahmen von großer Bedeutung.

a) Ursachen für die Entstehung

Aus der stets drohenden Gefahr der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten resultiert das Bedürfnis nach Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Staaten. Dies führt schließlich zu einer weiteren Verkomplizierung und neuen Konflikten bei der Qualifizierung der Sachverhalte. Nachdem die Länder nationale Besteuerungshoheit genießen und keine zweiseitige Kollisionsnorm für Klärung zwischen den gleichberechtigten Vertragsstaaten sorgt, kommt es gerade bei der Anwendung der völkerrechtlichen Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig zu Konflikten.²⁸⁰ Entweder gehen beide Staaten von einem bestehenden Besteuerungsrecht aus und es kommt zur Doppelbesteuerung oder die Staaten sind jeweils der Ansicht, dass ihnen gerade kein Besteuerungsrecht am zu Grunde liegenden Sachverhalt zukommt, was zu weißen Einkünften führt. Für Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht, wel-

²⁷⁹ Geunich, Qualifikationskonflikte in OECD-MA und deutschen DBA am Beispiel einer atypischen stillen Gesellschaft, 1. Auflage 2005, S. 13.

²⁸⁰ Gebert, in FS Wassermeyer, S. 65, Rn. 1.

chen meist ein Doppelbesteuerungsabkommen zu Grunde liegt, lassen sich daher vor allem drei Ursachen bestimmen.²⁸¹

Zunächst können zwischen den Vertragsstaaten schlicht Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich des steuerlichen Sachverhaltes, beispielsweise das Rechtsgebilde betreffend, bestehen. Eine solche abweichende Beurteilung führt zu einer differenzierten Abkommensanwendung.

Die zweite, klassischerweise in einen Qualifikationskonflikt mündende, Situation resultiert aus den an sich unterschiedlichen nationalen Rechtsordnungen. Hierin kann der Prototyp eines Qualifikationskonfliktes gesehen werden. Denn für gewöhnlich erfolgt die Auslegung des jeweiligen Abkommens mittels eines Rückgriffs auf das Recht der Anwenderstaaten. Die Eröffnung dieser Interpretationsmöglichkeit aus nationaler Sicht erfolgt über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Nachdem die einzelnen Rechtsordnungen in der Regel nicht übereinstimmen, kommt es hierdurch häufig zu Qualifikationskonflikten.²⁸² So werden die Unterschiede und die mangelnde Harmonisierung der innerstaatlichen Rechtsordnungen im Abkommen gespiegelt.²⁸³

Die dritte Ursache für einen Qualifikationskonflikt im weiteren Sinne,²⁸⁴ mit einem zwischen den Staaten bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, kann mitunter von den anderen beiden Ursachen schwer zu unterscheiden sein. Danach erfolgt eine Subsumtion des gleichen steuerlichen Sachverhaltes durch die beteiligten Staaten unter unterschiedliche Abkommensvorschriften. Dies geschieht aufgrund eines divergierenden Verständnisses der Anwenderstaaten im Hinblick auf die Definitionen des Abkommens beziehungsweise die Definitionen des nationalen Rechts der Anwenderstaaten,²⁸⁵ welche durch Verweis im Abkommen zu völkerrechtlichen Regelungen erhoben werden.

Unabhängig von einzelnen Streitpunkten, welcher Bedeutungsinhalt dem Begriff des Qualifikationskonfliktes beizumessen ist und welche Ursachen im Detail

²⁸¹ Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, S. 25, Rz. 2.3.2.1.

²⁸² Geunick, Qualifikationskonflikte in OECD-MA und deutschen DBA am Beispiel einer atypischen stillen Gesellschaft, 1. Auflage 2005, S. 16.

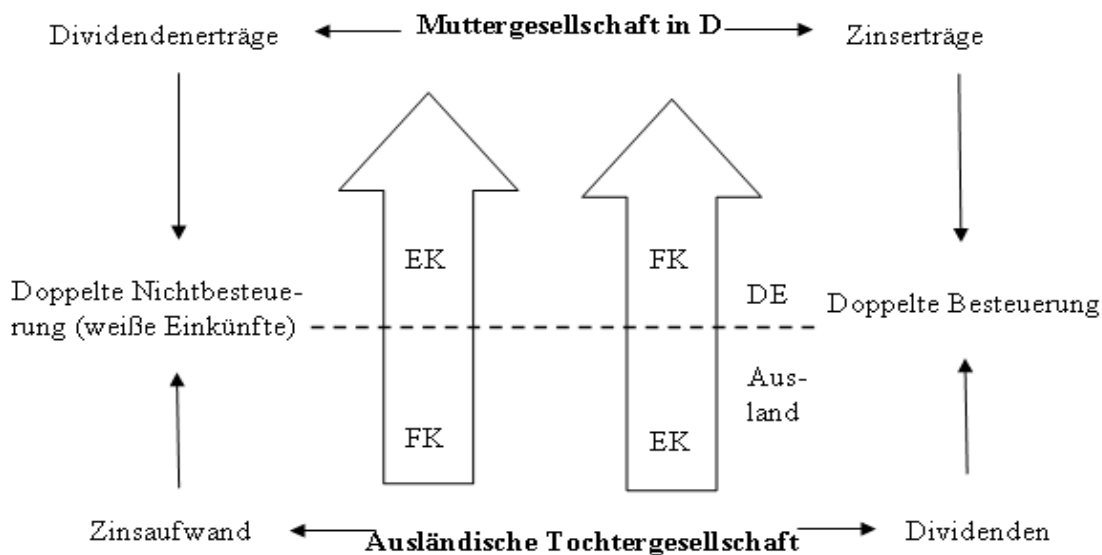
²⁸³ Menck, in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, Grundlagen, Stand. Grundwerk, Teil 1, Abschnitt 6, Rn. 41.

²⁸⁴ Vogel, Einleitung des OECD-MA, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Auflage 2008, Rz. 149, 154a.

²⁸⁵ So beispielsweise die Dividendendefinition in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA: „(...)die nach dem Recht des Staates (...)“.

daher zu Grunde liegen, lässt sich auch bei dieser steuerplanerischen Nutzungsmöglichkeit eine Kernursache ausmachen. Denn für die Entstehung sämtlicher Qualifikationskonflikte ist, gleichgültig, ob nach dem engen oder dem weiten Verständnis, die mangelnde Harmonisierung und Internationalisierung der Steuersysteme sowie in Teilbereichen des Gesellschaftsrechts ursächlich. Verdeutlichen soll dies ein grafisch dargestelltes Beispiel für die Anfälligkeit zur Entstehung von Qualifikationskonflikten in *Outbound*- Fällen:

Abb. 5: Qualifikationskonflikte in Outbound- Fällen:



b) Arten von Qualifikationskonflikten und Zurechnungskonflikten

Es ist zwischen positiven und negativen, subjektiven und objektiven Qualifikations- beziehungsweise Zurechnungskonflikten zu unterscheiden.

aa) Positive und negative Qualifikationskonflikte

Ist die Folge des Qualifikationskonfliktes eine Doppelbesteuerung, dann spricht man von einem positiven Qualifikationskonflikt. Resultiert daraus hingegen eine „Keinmalbesteuerung“, handelt es sich dabei um einen negativen Qualifikationskonflikt.²⁸⁶ Naturgemäß gilt es mittels der Steuerplanung Erstgenannte zu

²⁸⁶ Wassermeyer, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Kapitel 4, Qualifikationskonflikte, S. 199, 4.3; Lehner, in Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 96e.

verhindern, wobei Letztgenannte für die international agierenden Unternehmen durchaus erstrebenswert sein können.

bb) Subjektive Qualifikationskonflikte

Wird der Sachverhalt zwar dem gleichen Steuersubjekt zugerechnet, wird dieses allerdings unterschiedlich qualifiziert, handelt es sich um einen subjektiven Qualifikationskonflikt. Unabhängig von den Besteuerungsprinzipien und der Qualifikation durch die ausländischen Steuerbehörden, erfolgt im innerdeutschen Recht die steuerliche Einordnung eines Rechtsgebildes anhand eines Rechtstypenvergleiches. Die Rechtsform der US-amerikanischen *Limited Liability Company* (LLC) beispielsweise, hat nach der *Check-the-box-Rule* im US-Recht für steuerliche Zwecke die Wahl, ob sie als Personen- oder als Kapitalgesellschaft behandelt wird. Im deutschen Recht erfolgt, je nach Schwerpunkt der Ausgestaltung, angelehnt an die deutsche KG, die Behandlung als Personengesellschaft oder obwohl sie an sich keine Kapitalgesellschaft darstellt, der GmbH entsprechend, als Körperschaft.²⁸⁷ Die steuerliche Einordnung des Rechtsträgers erfolgt somit in jedem Staat einzeln. Für die Einordnung aus deutscher Sicht als intransparente Kapitalgesellschaft oder als transparent zu behandelnde Personengesellschaft ist gleichgültig welche Besteuerungsprinzipien im anderen Staat maßgeblich sind.²⁸⁸

Nachdem bei einer ausländischen Direktinvestition stets ein ausländischer Rechtsträger mit einem festen Stützpunkt erforderlich ist besteht hierbei regelmäßig die Gefahr oder eben die Chance einer unterschiedlichen Qualifizierung. Der häufigere Fall mit Bezug zum innerdeutschen Recht ist, dass die im Ausland als intransparent behandelte Gesellschaft in Deutschland aufgrund des Rechtstypenvergleiches dem Transparenzprinzip unterliegt.²⁸⁹ Der subjektive Qualifikationskonflikt wird deshalb oft auch als Klassifizierungskonflikt bezeichnet.²⁹⁰ Denn die Einkünfte werden zwar dem gleichen Rechtssubjekt zugerechnet, dieses wird aber, in den unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen, die Steuersub-

²⁸⁷ BMF-Schreiben vom 19.3.2004- V B 4- S. 1301 USA- 22/04.

²⁸⁸ BFH v. 15.03.1995, II R 24/91, BStBl. II 1995, 653.

²⁸⁹ Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, 1. Auflage 2012, S. 20, Rz. 2.3.1.2.

²⁹⁰ Rupp/ Knies/Ott/Faust, Finanz und Steuern Band 14, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014, S.199, Rz. 3.4.1.2.

jekteigenschaft betreffend, unterschiedlich klassifiziert.²⁹¹ Wendet also, wie im Fall von Deutschland, ein Staat auf Personengesellschaften das Transparenzprinzip an und besteuert demzufolge die Einkünfte auf Gesellschafterebene, während der andere Staat das Trennungsprinzip auch bei Personengesellschaften (aus deutscher Sicht) anwendet, kommt es zu einem subjektiven Qualifikationskonflikt.

Handelt es sich um einen abkommensrechtlichen Sachverhalt ergeben sich noch weitere Schwierigkeiten hinsichtlich der Qualifikation. Denn der ausländische Sitzstaat, der das Trennungsprinzip auf Personengesellschaften anwendet und die deutsche Personengesellschaft selbst besteuert, wertet diese nach seinem Abkommensverständnis in der Regel auch als die nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ansässige und abkommensberechtigte Person. Fraglich ist allerdings nun, ob dies anschließend auch nach deutschem Recht für die transparent behandelte Gesellschaft gelten muss. Es stellt sich danach die Frage, ob diese Gesellschaft nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. b. OECD-MA als intransparent zu behandelnd ist oder ob Art. 3 Abs. 2 OECD-MA Anwendung findet und es beim innerstaatlich vorgesehenen Transparenzprinzip bleibt.²⁹² Nach rein nationalem Recht ist die Einordnung der Personengesellschaft in Deutschland als eine Person im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a. OECD-MA unproblematisch.²⁹³ Dafür ist jedoch, aufgrund der mangelnden Steuerpflichtigkeit, die Abkommensberechtigung nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zu versagen.²⁹⁴ Geht es also um die Bestimmung der persönlichen Abkommensberechtigung für ein Rechtsgebilde und kommen die Staaten dabei zu unterschiedlichen Ergebnissen, handelt es ebenfalls sich um einen subjektiven Qualifikationskonflikt, woraus sich steuerplanerische Möglichkeiten für die Unternehmen ableiten lassen.²⁹⁵

²⁹¹ Haase, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht, IWB 2013, Heft 5, S. 162 (167).

²⁹² Blöchle/Ziehr, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Auflage 2011, Errichtung und Besteuerung von Auslandsaktivitäten in Organschaftsstrukturen im Mittelstand, Teil 3 E, Steuerplanung im Konzern, S. 839.

²⁹³ Mick/Dyckmans, in Mössner, S. 1034, Rn. 8.54 f.

²⁹⁴ Rupp/Knies/Ott/Faust, Finanz und Steuern Band 14, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014, S. 199, Rz. 3.4.1.2.

²⁹⁵ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, S. 650, Rn. 16.82.

cc) Objektive Qualifikationskonflikte

Ein objektiver Qualifikationskonflikt entsteht dadurch, dass eine bestimmte Einkunftsart durch die Staaten unterschiedlich qualifiziert wird und die Einordnung unter unterschiedliche Verteilungsnormen im entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt. Hierdurch kommt es zum Konflikt.²⁹⁶ Dies geschieht bei Sachverhalten für welche Deutschland ein Besteuerungsrecht beanspruchen kann, insbesondere bei gewerblich geprägten beziehungsweise infizierten Gesellschaften sowie bei Sondervergütungen. Das Problem bei der Qualifizierung von Sondervergütungen ergibt sich meist bei Sachverhalten in denen zwischen den Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Denn besteht ein solches nicht, dann ist es allgemein üblich, dass der Ansässigkeitsstaat des Steuersubjektes die Doppelbesteuerung vermeidet. Bei einem bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen ist die Subsumtion der Sondervergütungen unter die verschiedenen nationalen Einkunftsarten allerdings problematisch, nachdem im OECD-MA keine eigene Regelung für Sondervergütungen vorgesehen ist und es so zur Anwendung unterschiedlicher Abkommensvorschriften durch die Länder kommen kann.²⁹⁷

dd) Zurechnungskonflikte

Neben den soeben dargestellten Qualifikationskonflikten gibt es die so genannten Zurechnungskonflikte.²⁹⁸ Im OECD-MA ist anerkannt, dass es durch die nicht harmonisierten nationalen Steuersysteme und deren Anwendung im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte zu solchen Zurechnungskonflikten kommt. Danach sind diese die Konsequenz aus den unterschiedlichen nationalen Steuernormen an sich, während die Qualifikationskonflikte auf eine voneinander abweichende Tatsachenbeurteilung und Abkommensauslegung zurück zu führen sind.²⁹⁹ Denn bei einem Zurechnungskonflikt erfolgt eine unterschiedliche Beur-

²⁹⁶ Haase, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht, IWB 2013, Heft 5, S. 162 (163).

²⁹⁷ Wagner, Rechtsformen für internationale Rechtsanwaltsgesellschaften, 2006, S. 59 f.

²⁹⁸ Lehner, in Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 181g.

²⁹⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD-MA 2014, S. 85 ff. abrufbar unter: <http://www.oecd-library.org/docserver/download/2314111e.pdf?expires=1479227274&id=id&accname=ocid54022192&checksum=A982E0CBF1CF2C9D68FE461BFC711ADF>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

teilung der Einkünfte- beziehungsweise Vermögenszuordnung durch die Staaten.³⁰⁰ Daher kann es durch die mangelnde Kongruenz bei der steuerlichen Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhaltes in den einzelnen Staaten zur doppelten Zurechnung von Einkunftsquellen kommen, was wiederum zur doppelten Erfassung der Erträge der Konzerngesellschaften führt. Dieses Problem zeigt sich, aufgrund der unterschiedlichen gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Einordnung, insbesondere bei Tochtergesellschaften in der Rechtsform der Personengesellschaft und bei Betriebsstätten. Wie bereits erwähnt, können Doppelbesteuerungsabkommen kein nationales, innerstaatliches Besteuerungsrecht begründen, sondern lediglich bestehende Besteuerungsrechte begrenzen.³⁰¹

So ergibt sich ein Zurechnungskonflikt beispielsweise durch die Zurechnung der Einkünfte an unterschiedliche Unternehmensteile desselben steuerpflichtigen Konzerns, wenn unklar ist, ob die Einkünfte dem Stammhaus oder einer Betriebsstätte zuzurechnen sind. Gerade die Unsicherheiten und Uneinigkeiten im Hinblick auf den Betriebsstättenbegriff bedeuten bei der Zurechnung der Einkünfte im Rahmen der Steuerplanung große Risiken für die Unternehmen. Eine eindeutige Gewinnabgrenzung zwischen der Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften zu möglichen Betriebsstätten gelingt oftmals nicht, weshalb es zur Doppelbesteuerung kommt.³⁰²

Obwohl nicht immer eine klare Differenzierung zwischen Zurechnungskonflikten und den subjektiven Qualifikationskonflikten möglich ist, reicht der Anwendungsbereich der Zurechnungskonflikte letztlich dennoch etwas weiter. Aufgrund des unterschiedlichen nationalen Rechts der Vertragsstaaten erfolgt zunächst eine, voneinander abweichende, Zurechnung und schließlich der Eintritt der Besteuerungsfolgen bei unterschiedlichen Personen.³⁰³ Bei einem subjektiven Qualifikationskonflikt erfolgt die Zurechnung der Einkünfte zwar zum selben Steuersubjekt, dieses wird allerdings, wie oben gesehen, unterschiedlich

³⁰⁰ Wassermeyer, in Wassermeyer/Richter/ Schnittker, Kapitel 4, B. Allgemeine Grundsätze, S. 200, Rn. 4.5.

³⁰¹ Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 6. Auflage 2010, S. 107.

³⁰² Gasper, Protokoll zum Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden, v. 23.03.2012, „Tax Compliance im Spannungsfeld zwischen Unternehmen und Finanzbehörden“, S. 6, Tz. 1.2.2.

³⁰³ Haase, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht, IWB 2013, Heft 5, S. 162 (163).

qualifiziert.³⁰⁴ Es entsteht eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung oder eben doppelte Nichtbesteuerung, weil identische Einkünfte oder Vermögen nach dem nationalen Recht des einen beteiligten Vertragsstaates einer anderen Person zugerechnet werden, als nach dem nationalen Recht des anderen Staates.³⁰⁵ Im Unterschied dazu erfolgt bei einem Qualifikationskonflikt die unterschiedliche rechtliche Einordnung derselben Einkünfte oder desselben Vermögens,³⁰⁶ verankert in Art. 23 OECD-MK. Zu einer abweichenden Zurechnung kommt es daher nicht wegen des Abkommens, sondern weil die Zurechnung der Einkünfte durch die abweichende Einkünftezuordnung auf der Grundlage der nationalen Normen unterschiedlich erfolgt.³⁰⁷ Mittels dieser Zuordnung wird die nationale Steuerpflicht des Steuersubjektes begründet. Es handelt sich dabei um ein konstitutives Merkmal der inländischen Besteuerung. Erst wenn die nationale Steuerpflicht des Steuersubjektes bestimmt ist, können die abkommensrechtlichen Verteilungsnormen ansetzen.³⁰⁸

1) Positive und negative Zurechnungskonflikte

Wie bei den Qualifikationskonflikten auch, ist zwischen positiven und negativen Zurechnungskonflikten zu differenzieren. Entsteht aufgrund des Zurechnungskonflikts eine Doppelbesteuerung, dann spricht man von einem positiven Zurechnungskonflikt. Bei der Entstehung weißer Einkünfte spricht man hingegen von einem negativen Zurechnungskonflikt.³⁰⁹ Im Rahmen der aggressiven Steuerplanung sind jedoch vor allem die negativen Zurechnungskonflikte von Bedeutung. Dies insbesondere dann, wenn es sich um keine reinen Kapitalgesellschaftskonzerne handelt, nachdem Zurechnungskonflikte vor allem im Hinblick auf Personengesellschaften und mögliche Betriebsstätten eine Rolle spielen. Durch die Herbeiführung negativer Zurechnungskonflikte kann es zur steuer günstigen Nichterfassung von Erträgen kommen, indem die beteiligten Staaten

³⁰⁴ Haase, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht, IWB 2013, Heft 5, S. 162 (167).

³⁰⁵ Lehner, in Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 181.

³⁰⁶ Wassermeyer, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Kapitel 4 Qualifikationskonflikte, E. Abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften, S. 86, Rn. 2.20.

³⁰⁷ BFH, BStBl. 2007 II, 521.

³⁰⁸ Wassermeyer, in Wassermeyer, Art. 1 OECD-MA Rn. 65.

³⁰⁹ Blöchle/Ziehr, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Auflage 2011, Errichtung und Besteuerung von Auslandsaktivitäten in Organschaftsstrukturen im Mittelstand, Teil 3 E, Steuerplanung im Konzern, S. 840.

beispielsweise die Einkunftsquelle und somit das Besteuerungsrecht dem jeweils anderen Staat zurechnen oder eine Aufwandsabzug trotz der Nichterfassung im anderen Staat erfolgt.³¹⁰

2) Objektive Zurechnungskonflikte

Von einem objektiven Zurechnungskonflikt spricht man, wenn unklar ist, ob die Einkunftsteile als in- oder ausländische zu werten sind. Daher kann regelmäßig keine einheitliche Zurechnung des Einkommens und des Vermögens, entweder zum Stammhaus oder zu einer Betriebsstätte, vorgenommen werden und es kommt zum Zurechnungskonflikt.³¹¹ Mögliche Entscheidungskriterien bei einem bestehenden DBA enthält Art. 7 OECD-MA.³¹²

3) Subjektive Zurechnungskonflikte

Während sich bei einem subjektiven Qualifikationskonflikt die Frage stellt, wer steuerpflichtige Rechtsperson und somit abkommensberechtigt ist, geht es bei einem subjektiven Zurechnungskonflikt um die Frage, welcher Person die Einkünfte zuzurechnen sind.³¹³ Für Deutschland stellt sich das Problem klassischerweise bei Personengesellschaften als Gewinnermittlungssubjekt, bei welchen im Rahmen der Besteuerung den Gesellschaftern die Einkünfte zugerechnet werden. Dabei können im anderen Staat die Einkünfte der Gesellschaft selbst zugerechnet werden. Vorgelagert liegt hier oftmals ein subjektiver Qualifikationskonflikt. Die daran anschließende Einkünftezurechnung resultiert aus der nationalen Einordnung einer Gesellschaft als transparent oder intransparent³¹⁴, wobei unter Umständen auch eine divergierende Einordnung der Einkünfte zu unterschiedlichen, in dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen, Einkunftsarten erfolgt.³¹⁵ Nachdem die Einkünftezuordnung dem innerstaatlichen Recht obliegt, in Deutschland in § 39 AO geregelt, enthalten die Doppel-

³¹⁰ Lühn, Quantitative internationale Konzernsteuerplanung, S. 27f.

³¹¹ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, S. 650, Rn. 16.82.

³¹² Rupp/Knies/Ott/Faust, Finanz und Steuern Band 14, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014, S. 200, Rz. 3.4.1.3.

³¹³ Lang, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2010, 114 (115).

³¹⁴ Blöchle/Ziehr, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Auflage 2011, Errichtung und Besteuerung von Auslandsaktivitäten in Organschaftsstrukturen im Mittelstand, Teil 3 E, Steuerplanung im Konzern, S. 839.

³¹⁵ Gebert, in FS Wassermeyer, S. 67, Rn. 8.

besteuerungsabkommen hierzu meist keine Regelungen. Bei einem subjektiven Zurechnungskonflikt ist daher streitig, wem das Einkommen und das Vermögen zuzurechnen ist.³¹⁶ Das Problem wird schließlich weiter verschärft, indem bei der jeweiligen Einordnung der Einkünfte zum Teil auch innerstaatlich unterschiedliche Ansichten vertreten werden, was zur Konflikthanfälligkeit zusätzlich beiträgt.³¹⁷

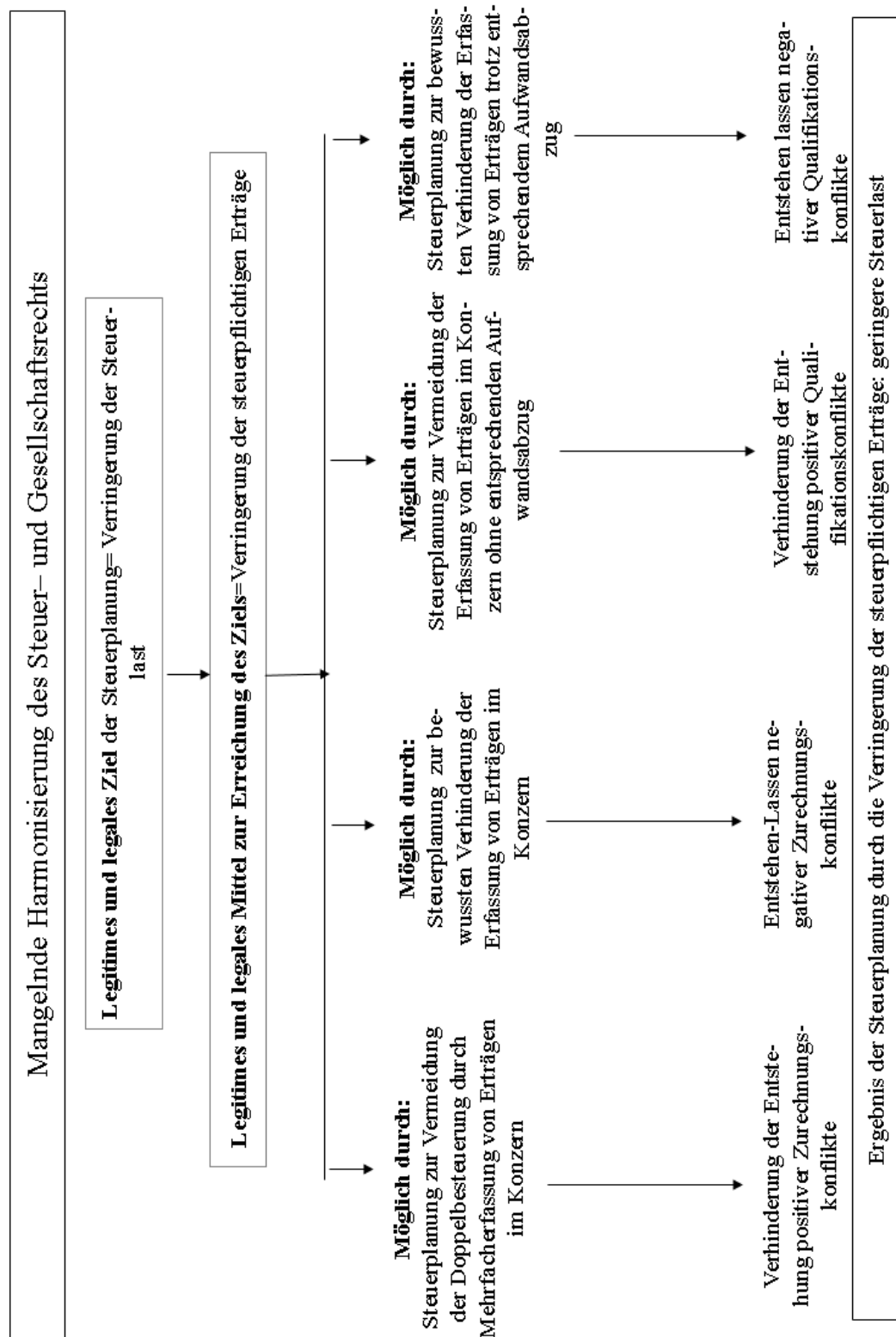
2. Nutzung der Besteuerungskonflikte

Abgesehen von der zufälligen Entstehung, kann die Wahrscheinlichkeit, dass es zu bestimmten steuergünstigen Konflikten bei der Besteuerung kommt, mittels der gezielten Steuerplanung erhöht werden. Dies soll die folgende Grafik veranschaulichen. Das Verhindern der Entstehung positiver Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte einerseits, wie das Entstehen-Lassen negativer Konflikte andererseits, können steuerplanerisch vorteilhaft eingesetzt werden. Im Hinblick auf die Nutzung geht es daher um sämtliche aus den unterschiedlichen nationalen Steuerrechtssystemen resultierende Konflikte bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten.

³¹⁶ Schnitger/Oskamp, IStR 2014, 385 (387 f.).

³¹⁷ Gebert, in FS Wassermeyer, S. 67, Rn. 8.

Abb. 6: Mangelnde Harmonisierung des Steuer- und Gesellschaftsrechts



318

³¹⁸ Angelehnt an Lühn, Quantitative internationale Steuerplanung, S. 25.

An dieser Stelle werden die bedeutendsten Gestaltungsfreiräume im Zusammenhang mit Qualifikations- und Zurechnungskonflikten, welche im Rahmen der aggressiven Steuerplanung von multinationalen Unternehmen genutzt werden, um einer geringeren oder sogar gar keiner Besteuerung zu unterliegen, dargestellt.³¹⁹ Prinzipiell zeichnen sich die Nutzungsmöglichkeiten der Steuerarbitrage, worunter der Einsatz der Qualifikationskonflikte grundsätzlich zu fassen ist, durch eine große Vielfalt aus und ermöglichen oft, letztendlich national gewährte, Steuervorteile aus den grenzüberschreitenden Gestaltungen. Doch alleine schon aus den verschiedenen Kombinationen der Steuersysteme der beteiligten Staaten an sich ergeben sich zahlreiche Konstellationen, die zu grenzüberschreitender Steueroptimierung führen können.

Oftmals geht es dabei um hybride Gestaltungen, deren Einsatz aufgrund der zwitterhaften Eigenart gerade Dank der hybriden Elemente, die Anfälligkeit für die Entstehung von Qualifikationskonflikten erhöht.³²⁰ Die gestalterische Verwendung dieser staatenübergreifend unterschiedlich qualifizierten Instrumente, den so genannten *Hybrid mismatch Arrangements*, ist damit zu einem Grundpfeiler der internationalen Konzernsteuerplanung geworden. Nicht nur die OECD mit ihrem BEPS-Projekt kämpft gegen die gezielte Nutzung der hybriden Gestaltungen, welche negative Qualifikationskonflikte hervorrufen und so im nächsten Schritt eine geringere Steuerlast auslösen können, auch die EU und einzelne Mitgliedstaaten setzen ihren Fokus auf diese Gestaltungen.³²¹

Laut OECD handelt es sich um eine hybride Gestaltung, wenn mit dieser, mittels der bewussten Ausnutzung der Unterschiede hinsichtlich der steuerlichen Behandlung eines Rechtsträgers, eines Finanzinstruments oder einer sonstigen Transaktion in mindestens zwei Staaten eine Besteuerungsinkongruenz herbeiführt wird, welche eine Minderung der Gesamtsteuerlast der beteiligten Steuerpflichtigen zur Folge hat.³²² Die OECD und die sich ihr angeschlossenen Staaten und Staatenverbände, darunter die EU, wollen daher alle hybriden Gestaltungen bekämpfen, aufgrund derer sich eine inkongruenten Besteuerung und dadurch

³¹⁹ Geberth, in FS Wassermeyer, S. 65, Rn. 1.

³²⁰ Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, S. 17, Rz. 2.3.

³²¹ Kofler, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, S. 11.

³²² OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 25, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

eine geringere Besteuerung der Gewinne mit einer reduzierten Gesamtsteuerlast erreichen lassen.³²³

Im Grundsatz findet bei hybriden Gestaltungen eine unterschiedliche rechtliche Einordnung entweder von Gesellschaften, von Finanzinstrumenten oder von Transaktionen durch die beteiligten Staaten statt. Der Konflikt besteht in den *Hybrid Mismatches* selbst. Es wird daher beispielsweise durch die entsprechende Gesellschaftserrichtung oder den Abschluss von schuldrechtlichen Verträgen ein steuerlicher Vorteil erzielt. In allen Konstellationen der hybriden Gestaltungen führt jeweils das hybride Element zur divergierenden Einordnung der Transaktion in den unterschiedlichen Rechtsordnungen.³²⁴ Hauptziel der hybriden Gestaltungen kann dabei also eine, aus der Besteuerungsinkongruenz resultierende, Minderbesteuerung, wenn nicht eine vollständige Nichtbesteuerung sein.

Die mit dem Vorwurf der aggressiven Steuerplanung versehenen Qualifikationskonflikte bei Finanzinstrumenten, Rechtssubjekten oder Transaktionen lassen sich ihrer Folge nach klassifizieren.³²⁵ Der Gesetzesentwurf zur Anzeigenpflicht von Steuergestaltungen nennt danach im Wesentlichen drei, für die steuerpflichtigen Unternehmen aus der Steuerarbitrage resultierende Nutzungsvorteile. Dies ist erstens die vollständige Nichtbesteuerung, zweitens der Steueraufschub oder die Steueranrechnung und drittens schließlich die Steuererstattung durch den beteiligten Staat.³²⁶

³²³ OECD (2014) Neutralisierung Der Effekte Hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 27, Abrufbar unter: <http://Dx.Doi.Org/10.1787/9789264223387-De>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³²⁴ OECD (2014), Neutralisierung Der Effekte Hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 26, Abrufbar unter: <http://Dx.Doi.Org/10.1787/9789264223387-De>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³²⁵ OECD (2014), Neutralisierung Der Effekte Hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 3, Abrufbar unter: <http://Dx.Doi.Org/10.1787/9789264223387-De>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³²⁶ BR-Drs. 544/1/07, S. 76.

a) Klassifizierung der Steuerplanungsvorteile

Die Darstellung derartiger Konflikte durch den Einsatz von Hybriden Instrumenten erfolgt zunächst anhand der systematischen Übersicht zu den erzielbaren Vorteilskonstellationen.

aa) Deduction/ no inclusion (D/NI)

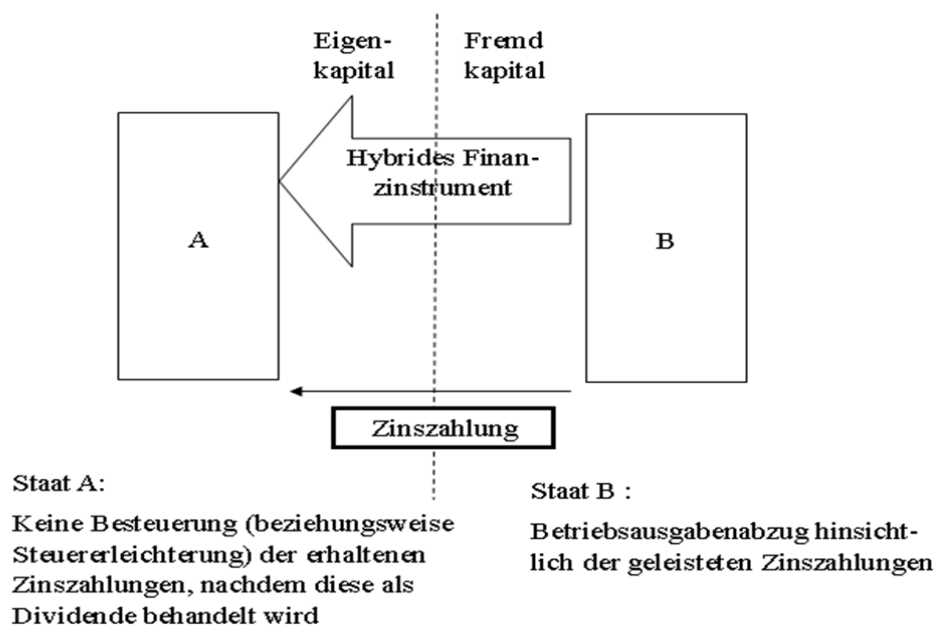
Einerseits kann es durch den Qualifikationsunterschied zu einem Betriebsausgabenabzug im einen Staat und einer ausbleibenden korrespondierenden Besteuerung beziehungsweise der steuerlichen Freistellung im anderen Staat kommen. Man spricht dann von *deduction/ no inclusion* (D/NI). Das Ausmaß der Besteuerungsinkongruenz ist in diesem Fall so, dass der Anteil der Zahlung, welcher nach den Normen des einen Staates abzugsfähig ist, größer ist als der Anteil, welcher im anderen Staat als ordentliche Einnahmen erfasst wird. Bei der Anwendung der Freistellungsmethode (*exemption*), spricht man auch von einer *deduction/ exemption* Situation. Laut des Berichts der OECD zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen gilt es daher, die Verhinderung eines mehrfachen Betriebsausgabenabzuges bei nur einem Abzugsposten, durch Unterbindung der Möglichkeit zum steuerlichen Abzug im einen Staat, ohne gleichzeitige Besteuerung im anderen sowie eine wiederholte Anrechnung ausländischer Quellensteuern zu vermeiden.³²⁷ Die auf der nächsten Seite folgende Grafik, welche an ein Beispiel der OECD zu einem D/NI Ergebnis unter steuerplanerischer Verwendung eines hybriden Finanzinstruments angelehnt ist,³²⁸ zeigt das inkongruente steuerliche Ergebnis einer *deduction/ no inclusion* Situation (D/NI).

³²⁷ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 7, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³²⁸ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 29 f. Abb. 2.1, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

Abb. 7: Deduction/ no inclusion Situation (D/NI)

Beispiel für ein hybrides Finanzinstrument mit einem D/ NI Ergebnis



Das Ergebnis dieser Konstellation resultiert aus den zu Grunde liegende Zahlungen, die unter Verwendung einer hybriden Gestaltung, nach dem Ansässigkeitsstaat des Leistenden als abzugsfähig anerkannt werden, während im Staat des Zahlungsempfängers, keine entsprechende Berücksichtigung der Einnahmen erfolgt. Es findet im einen Staat ein Betriebsausgabenabzug statt, während es im anderen beteiligten Staat an der äquivalenten Einnahmenberücksichtigung fehlt. Denn ein Staat geht von einer Dividende aus, auf welche beispielsweise ein nationales Schachtelprivileg mit der Folge einer Steuerbefreiung Anwendung findet, während der andere Staat abzugsfähige Zinszahlungen annimmt.³²⁹ Dieses steuergünstige Ergebnis lässt sich sowohl durch den Einsatz hybrider Gesellschaften als auch hybrider Finanzinstrumente erreichen.³³⁰

³²⁹ Rust, in Schön, Wolfgang/Heber, Caroline, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 5. Auflage 2015, Der BEPS Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und seine Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen und des AEUV, S. 89 (90f).

³³⁰ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 11, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

bb) Double deduction (DD)

Weiter kann es durch Zahlungen von hybriden Rechtsträgern oder den Einsatz von hybriden Finanzinstrumenten zum doppelten Betriebsausgabenabzug kommen. Dieses steuerplanerische Ergebnis wird als *double deduction*- (DD-) Situation umschrieben.³³¹ Eine DD-Situation entsteht, soweit der in Geld bemessene und bereits geleistete Zahlungsbetrag abzugsfähig ist.³³² Gestaltungsfreiheit im Sinne der internationalen Steuerarbitrage resultiert hierbei beispielsweise aus dem Einsatz hybrider Rechtsträger durch unterschiedliche Qualifikation des steuerlichen Instruments in den unterschiedlichen Staaten, was zur doppelten Nichtbesteuerung führen kann.³³³ Danach wendet ein Staat das Transparenzprinzip an, während der andere Staat das Trennungsprinzip für einschlägig hält und es kommt zum Konflikt, indem beide Staaten eine abzugsfähige Zahlung des Rechtsträgers erkennen.³³⁴

cc) Indirect Deduction/ no inclusion

Daneben gibt es die so genannte *Indirect Deduction/ no inclusion* Situation, wonach es ebenfalls zu einer steuerlichen Abzugsfähigkeit kommt, welcher eine mangelnde Steuerbarkeit im anderen Staat gegenübersteht, nachdem die Einnahmen nicht berücksichtigt werden, wobei die Wirkung jedoch noch verlängert wird.³³⁵ Denn diesem Ergebnis liegt die Verlagerung des steueroptimierten Effektes, beispielsweise mittels einer Darlehensgewährung in einen Drittstaat, zugrunde. Als Lösung gegen das steuergünstige Ergebnis sieht die OECD daher vor, dass der Ansässigkeitsstaat des Leistenden den Betriebsausgabenabzug verneinen soll, sofern der Staat des Zahlungsempfängers die Betriebsausgaben auf die Zahlung anrechnet.³³⁶

Neben den drei klassischerweise erzielten Ergebnissen führt die steuerlich unterschiedliche Behandlung oftmals noch zur Möglichkeit einer mehrfachen Nut-

³³¹ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1275.

³³² OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 52, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³³³ Arbeitsdokument der Kommission zum "Impact Assessment", SWD (2013) S. 474.

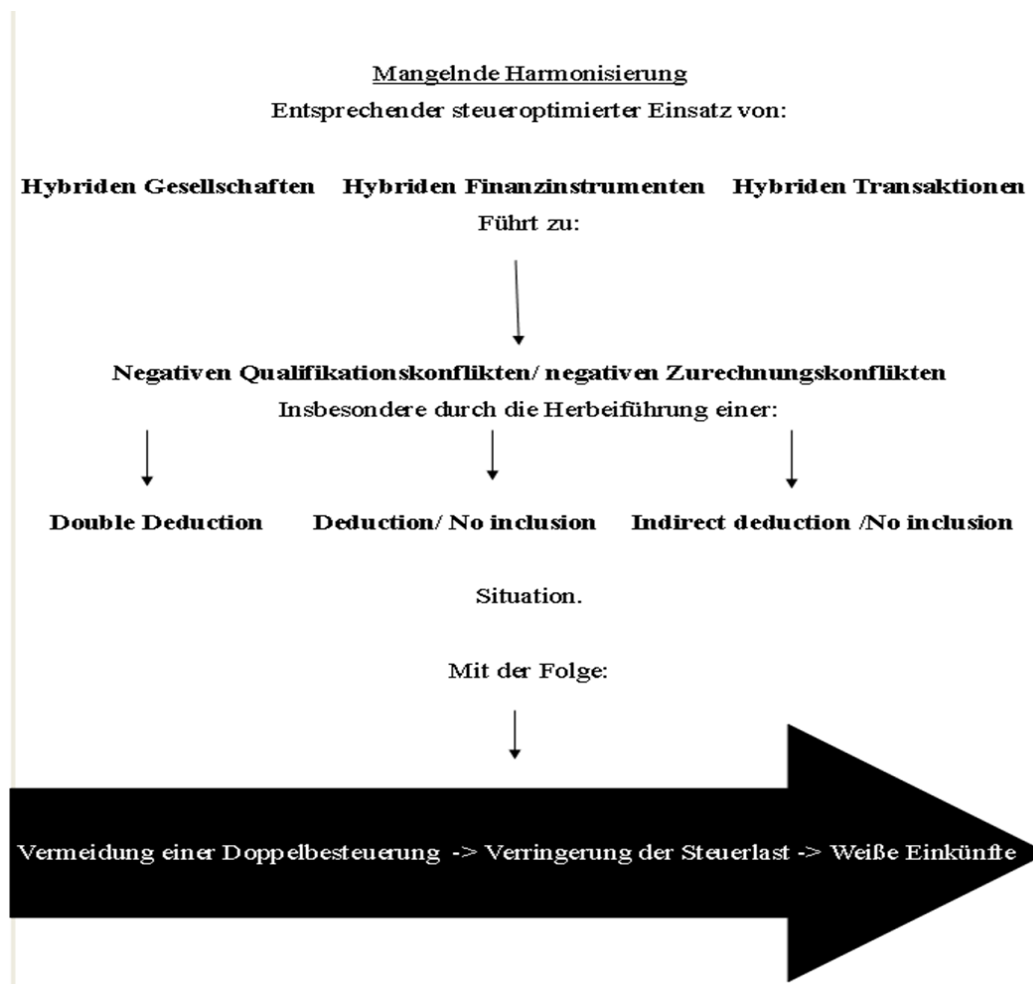
³³⁴ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S.49 f., abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³³⁵ Meyer, Doppelte Nichtbesteuerung wegen hybrider Gestaltungen, Tax Workshop Beps, Pöhlath und Partners, 16.01.2016, Folie 9.

³³⁶ OECD (2014) Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S.12, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

zung von Steueranrechnungsbeträgen, so genannten *multiple foreign tax credits*.³³⁷ Dazu gehört prinzipiell auch der doppelte Abzug von Betriebsausgaben, der *Double Dip*, als Form der *multiple foreign tax credits*. Das gezielte Herbeiführen eines negativen Qualifikationskonfliktes mittels eines *Double Dips* kann dabei durch die doppelte Verrechnung einmalig angefallener Anschaffungskosten erfolgen.³³⁸ Der Schwerpunkt der Auseinandersetzung mit dieser Thematik liegt jedoch, angelehnt an den Aktionspunkt 2 des BEPS-Maßnahmenkataloges, auf den, durch die hybriden Gestaltungen entstehenden, grenzüberschreitenden Besteuerungsin kongruenzen, welche ein D/NI- oder ein DD- Ergebnis zum Ziel haben.³³⁹

Abb. 8: Entstehung weißer Einkünfte



³³⁷ Schneider, BEPS (für den Mittelstand), 19. Münchener Unternehmenssteuerforum am 27.01. 2016, S. 4.

³³⁸ Beschluss des Bundesrates, BR-Drs. 205/14 vom 23.5.2014, S. 1.

³³⁹ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 26, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 5.11.2016.

b) Arten von hybriden Gestaltungen

Die soeben vorgestellten Steuerplanungsvorteile resultieren aus dem Einsatz von entweder hybriden Rechtsträgern, hybriden Finanzierungsinstrumenten oder hybriden Transaktionen.

aa) Einsatz hybrider Gesellschaften

Eine hybride Gesellschaft liegt vor, wenn die beteiligten Staaten die Gesellschaften, aufgrund der nationalen Qualifikationsgrundsätze, steuerlich unterschiedlich behandeln. Während die Beachtung gleicher Qualifikationsgrundsätze die Identität des jeweiligen Steuerschuldners gewährleistet und die Personengleichheit bei der Besteuerung sichert.³⁴⁰ Bei Qualifikationskonflikten, welche durch den Einsatz einer hybriden Gesellschaft, eines hybriden Rechtsträgers entstehen, besteht die Kernfrage in der Bestimmung, ob die Gesellschaft für die Besteuerung der Zahlung transparent oder intransparent behandelt wird.³⁴¹

Die Eigenheit der hybriden Gesellschaften besteht gerade darin, dass diese besonders anfällig für die unterschiedliche steuerliche Einordnung sind. Ein Staat besteuert die Gesellschaft als eine nach dem Transparenzprinzip zu behandelnde Personengesellschaft, wodurch es im Ergebnis zu nicht steuerbaren Innentransaktionen kommt.³⁴² Der andere Staat geht hingegen vom Vorliegen einer Kapitalgesellschaft aus, weshalb das Trennungsprinzip Anwendung findet und die Gesellschaft ein eigenes Steuersubjekt darstellt.³⁴³ Im Wesentlichen wurde dies bei den subjektiven Qualifikations-, und Zurechnungskonflikten bereits dargestellt, nachdem die Anwendung unterschiedlicher Qualifikationsgrundsätze das Ergebnis der aus den Besteuerungsprinzipien resultierenden Steuersouveränität ist. Die nationale Wertung, beispielsweise in Form der Einordnung durch den Rechtstypenvergleich, wird auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt ebenso

³⁴⁰ Roser, in Gosch, KStG, 3. Auflage 2015, § 26 KStG Besteuerung ausländischer Einkunftsteile, Rn. 30 f.

³⁴¹ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 27, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³⁴² Rust, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 5. Auflage 2015, Der BEPS Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und seine Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen und des AEUV, S. 89 (91 f.).

³⁴³ Schnitger, in Oestreicher, BEPS-Base Erosion and Profit Shifting, S. 4 f., Tz. 4.1.

angewendet, wie dies sonst bei rein nationalen Sachverhalten der Fall ist.³⁴⁴ So entsteht ein Qualifikationskonflikt dann, wenn eine Gesellschaft aus Sicht des einen Staates als Personengesellschaft, aus Sicht des anderen Staates aber als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren ist. Durch die entsprechende steuerplanerische Gestaltung können die doppelbesteuerungsanfälligen hybriden Gesellschaften zur Steueroptimierung genutzt werden, indem subjektive Qualifikationskonflikte initiiert und im Rahmen der Steuerplanung eingesetzt werden, nachdem die unterschiedlichen Rechtsordnungen stets anhand deren unterschiedlichen Kriterien die rechtliche Einstufung des Rechtssubjektes vornehmen.

Diese rechtliche Einordnung und die daraus resultierende steuerliche Behandlung unterliegt unter Umständen einem, in einzelnen Steuersystem vorgesehenen, Wahlrecht hinsichtlich der Qualifizierung. Allen voran ist hier die bereits mehrfach erwähnte *Check the box-Rule* in den Vereinigten Staaten zu nennen.³⁴⁵

Die Anwendung der *Check-the-Box-Rule* gilt dort beispielsweise auch für die deutsche Gesellschaftsform der GmbH. Das Wahlrecht hierbei kann, insbesondere im Fall von Inbound-Investitionen aus den USA, für die Frage, ob die GmbH als transparente oder als intransparente (Kapital-)Gesellschaft eingeordnet werden soll, steueroptimiert ausgeübt werden. Wählt man dabei zum Beispiel die Qualifizierung als Personengesellschaft für die steuerliche Behandlung in den USA, dann kann es, im Fall von natürlichen Personen mit US-Staatsbürgerschaft als Anteilseignern, zu einem steuergünstigen Ergebnis durch die Anrechnung der deutschen Körperschaftsteuer kommen.

Daneben bestehen weitere Möglichkeiten mit der grenzüberschreitenden GmbH und Finanzierungsgestaltungen Steuerersparnisse zu erlangen. Dies kann einerseits durch eine *Deduction/ No Inclusion* Konstellation erfolgen, indem Zinszahlungen der als hybride Gesellschaft anzusehenden GmbH beim US-Gesellschafter in den Vereinigten Staaten gerade nicht als Zinseinnahmen anerkannt werden. Andererseits ist es möglich weiße Einkünfte durch einen doppelten Abzug im Sinne einer *Double Deduction*-Situation zu erlangen. Dies wieder-

³⁴⁴ Kofler, in Schaumburg, Kapitel 14, B, S. 642 f., Rn. 14.66 f. .

³⁴⁵ Nürnberger/Altrichter- Herzberg, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, Teil 3 F: Steuerplanung im Konzern- Übergreifende Steuerplanungsbereiche, Check-the-Box-Richtlinien bei Investitionen in den USA, 4. Ertragsteuerliche Auswirkungen der Check-the-Box Regelungen auf gewerbliche US-Investitionen von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, S. 996 f.

rum erfolgt durch die doppelte Geltendmachung von Betriebsausgaben durch konzernexterne Zinszahlungen an eine Bank einerseits in Deutschland und andererseits in den Vereinigten Staaten. Diese Beispiele lassen ansatzweise die zahlreichen Einsatzmöglichkeiten von hybriden Gesellschaften erkennen. Allerdings ist aufgrund der in den USA bestehenden *Check-the-box-Rule* der Einsatz von hybriden Gesellschaften dort wohl am attraktivsten und bietet nicht nur den US-amerikanischen Unternehmen steuerplanerische Freiheit und Optimierungsansätze hinsichtlich der Steuerlast.³⁴⁶

Ebenfalls unter den Begriff der *Hybrid Mismatches* zu subsumieren sind Gesellschaften, welche zum Beispiel unter Beibehaltung ihres statuarischen Sitzes lediglich ihren Verwaltungssitz in einen anderen Staat verlegen. Solche Gesellschaften nennt man dann doppelt ansässige Gesellschaften (*dual resident Companies*).³⁴⁷ In Deutschland besteht diese Möglichkeit seit der Einführung des MoMiG³⁴⁸ und ist in § 4a GmbHG verankert.

Als Anwendungsfall dient der Einsatz einer hybriden, weil in den beteiligten Staaten zwitterhaft betrachteten Gesellschaft. Die hybride Gesellschaft, welche zu Steuerersparnissen genutzt wird, besteht in der im Staat B ansässigen Gesellschaft B. Die B wird nach dem Recht des Staates A als intransparente Körperschaft behandelt. Nach dem Recht des Staates B stellt sie dagegen eine transparent zu betrachtende Personengesellschaft dar. Die Kapitalgesellschaft A, welche in Land A steuerpflichtig ist, leistet an die B eine Einlage, sie legt Eigenkapital in diese ein. Diese Einlage refinanziert die A wiederum in Staat A durch ein externes Darlehen bei der Bank. In steuerlicher Hinsicht hat dieses Konstrukt zur Folge, dass die Darlehenszinsen, welche A in Staat A für das Darlehen der Bank bezahlen muss, als Aufwand abziehbar sind und der Einkünfterminderung dienen, nachdem die B in Staat A als intransparent gilt. Aufgrund der Anwendung des Transparenzprinzips in Staat B können die Darlehenszinsen von B ebenfalls geltend gemacht werden, indem erneut eine Abzugsfähigkeit gegeben ist.³⁴⁹ Ginge man davon aus, dass es sich bei Staat B um Deutschland handele, dann ergäbe

³⁴⁶ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1276 ff.

³⁴⁷ Kollruss /Buße/Braukmann, IStR 2011, S. 13, (13 f.).

³⁴⁸ BGBl. I 2008, 2026.

³⁴⁹ Beispiel angelehnt an Schnitger, Oestreicher, BEPS- Base Erosion and Profit Shifting, S. 5, Tz. 4.1.

sich die steuerliche Abzugsmöglichkeit der Darlehenszinsen bei der Einkünfteermittlung auf der Ebene der B1 durch das Sonderbetriebsvermögen.³⁵⁰

Im Ergebnis ergibt sich hieraus also eine *Double Deduction*- Situation durch die doppelte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen. Wobei an dieser Stelle gesagt werden muss, dass durch das Sonderbetriebsvermögen bei Ansässigkeit der einen Gesellschaft in Deutschland und der anderen Gesellschaft beispielsweise in den USA, auch ohne eine hybride Gesellschaft, bei der eindeutigen Einordnung der deutschen Gesellschaft als Personengesellschaft, ein doppelter Abzug des Aufwands möglich ist. Denn der für das Sonderbetriebsvermögen entstehende Aufwand des grenzüberschreitend Tätigen entsteht im Ausland und ist dort dementsprechend abzugsfähig. Aufgrund der innerstaatlichen Vorschriften zum Sonderbetriebsvermögen findet jedoch in Deutschland ebenfalls eine Berücksichtigung des Aufwands statt,³⁵¹ so dass Lösungen gegen eine doppelte Nutzungsmöglichkeit des Aufwands auch ohne einen zu Grunde liegenden Qualifikationskonflikt durch eine hybride Gesellschaft wirken.³⁵² Sofern Deutschland für die nationale Besonderheit des Sonderbetriebsvermögens diese Möglichkeit zum doppelten Betriebsausgabenabzug vereiteln wollte, müssten nationale Regelungen getroffen werden.³⁵³ Dies zeigt, dass die Schuld für hohe Steuerausfälle an dieser Stelle nicht alleine bei den steuerpflichtigen Unternehmen gesucht werden kann, sondern die Gestaltungsfreiheit in den nationalen Besonderheiten der Steuersysteme liegt.

bb) Einsatz hybrider Finanzinstrumente

Neben den Gesellschaften führen die flexiblen und vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten von hybriden Finanzierungsinstrumenten zu einer hohen Konflikanfälligkeit aufgrund der unterschiedlichen Qualifizierung in den Staaten.³⁵⁴ Ein hybrides Finanzinstrument ist eine Finanzierungsform, bei welcher die Eigenschaften des Eigenkapitals mit den Eigenschaften des Fremdkapitals kombiniert

³⁵⁰ BFH, Urteil vom 24.2.2005 - IV R 12/03, DStR 2005, S. 1090.

³⁵¹ Beschluss, BR-Drs. 205/14 vom 23.5.2014, S. 3.

³⁵² Fehling, BEPS (für den Mittelstand)- Hybride Gestaltungen und C-b-C-Reporting, 19. Münchener Unternehmenssteuerforum 27.01.2016, S. 3.

³⁵³ Beschluss des Bundesrates, Drucksache, BR-Drs. 205/14 vom 23.5.2014, S. 3.

³⁵⁴ Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, S. 16 f., Rz. 2.3.

werden.³⁵⁵ Daher weisen hybride Finanzinstrumente für gewöhnlich gerade keine eindeutigen Merkmale des Eigen- oder des Fremdkapitals auf. Vielmehr gibt es oftmals Divergenzen hinsichtlich der wirtschaftlichen Merkmale im Vergleich zur rechtlichen Einordnung. Eigenkapitalmerkmale werden mit Elementen mit Fremdkapitalcharakter, folglich Schulden, kombiniert und ergeben ein hybrides Finanzinstrument. Diese Mischformen von Eigen- und Fremdkapitalinstrumenten bedürfen der (steuer-)rechtlichen Einordnung sowohl in den einzelnen Steuerrechtsordnungen selbst als auch im Zusammenspiel der unterschiedlichen Steuersysteme der Länder.³⁵⁶ Denn es kommt schließlich, neben der ohnehin schwierigen Zuordnung zu einer Kapitalgruppe, bei internationalen Sachverhalten noch die unterschiedliche Qualifikation durch die Staaten hinzu. Nachdem das Besteuerungsrecht dem innerstaatlichen Recht folgt ergeben sich im Hinblick auf die Verteilungsnormen aus den völkerrechtlichen Verträgen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung durch den Einsatz der hybriden Finanzinstrumente verschiedene Qualifikationskonflikte. Die Zwitterkonstruktion erschwert die Einordnung in die jeweiligen Kapitalformen naturgemäß. Hybride Finanzierungs-(Finanz-)instrumente werden durch die OECD, als aktuell bedeutendem Initiator im Vorgehen gegen aggressive Steuerplanung daher ebenfalls unter den Begriff der *Hybrid Mismatches* gefasst.³⁵⁷ Wenngleich es keinen *numerus clausus* gibt,³⁵⁸ handelt es sich bei den hybriden Finanzinstrumenten klassischerweise um stille Beteiligungen, partiarische Darlehen oder Gewinnobligationen.³⁵⁹ Aufgrund der grenzenlosen Vielfalt von Finanzinstrumenten an sich und dem daraus resultierenden Problem der Bestimmung des jeweiligen hybriden Elements, welches zur Besteuerungsinkongruenz führt, fällt die Identifikation eines hybriden Finanzinstruments oft schwer. Daher soll die Einordnung als hybrides Finanzinstrument bereits dann erfolgen, wenn der Einstufung der Zahlungs-

³⁵⁵ Dörrfuß/Zembrod, in FS Wassermeyer, Franz, S. 129, Rn. 2.

³⁵⁶ Häuselmann, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage 2008, § 11 Finanzströme, Rn. 200.

³⁵⁷ OECD Publishing, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page37,Tz.1.2, Nr. 62, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³⁵⁸ Häuselmann, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage 2008, § 11 Finanzströme, Rn. 200.

³⁵⁹ Dörrfuß/Zembrod, in FS Wassermeyer, Franz, S. 129 f. Rn 4, 8.

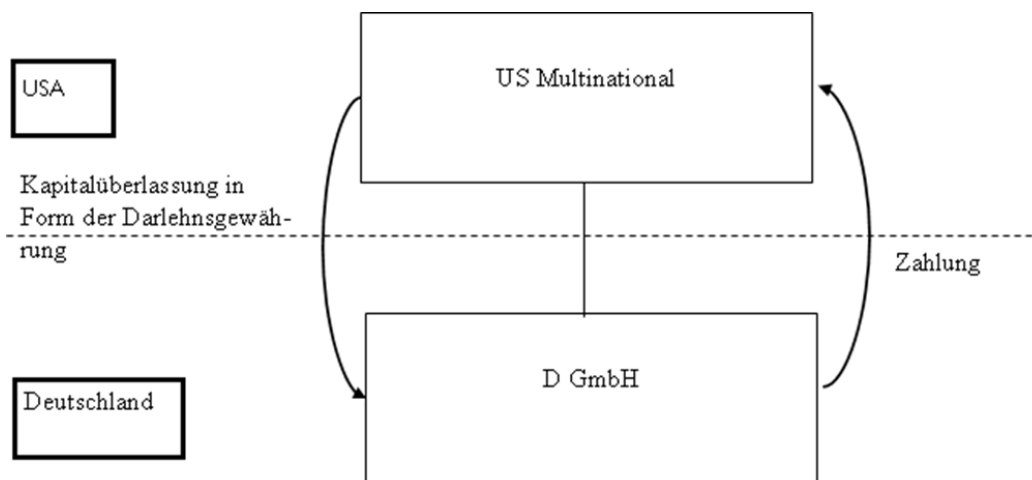
gen im Staat des Leistenden als Finanzierungsausgaben, keine Einordnung als ordentliche Einnahmen im Empfängerstaat gegenübersteht.³⁶⁰

Die Unternehmen können nach dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit für die Finanzierung ihrer unternehmerischen Tätigkeit auf den Einsatz von hybriden Finanzinstrumenten zurückgreifen. Allerdings kann es durch unterschiedlich qualifizierte hybride Finanzinstrumente auch zu Nachteilen kommen. Dies beispielsweise, weil die verschiedenen Rechtsordnungen die Erträge der Gesellschaften einerseits erfassen, andererseits aber keinen entsprechenden Aufwandsabzug vorsehen. Wenn innerhalb eines Kapitalgesellschaftskonzerns die von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft geleisteten Vergütungen im Ansässigkeitsstaat der Tochter als nicht gewinnmindernde Dividenden angesehen werden und der Ansässigkeitsstaat der Mutter darin nicht abzugsfähige Zinsen sieht, kommt es ebenfalls zur Doppelbesteuerung aufgrund eines positiven Qualifikationskonfliktes. Verlaufen diese konzerninternen Leistungen wiederum in der umgekehrten Richtung, indem die Ansässigkeitsstaaten die Qualifikation entgegen der eben beschriebenen Weise vornehmen, kommt es zu einem negativen Qualifikationskonflikt. Daher können die hybriden Finanzinstrumente, insbesondere durch die Entstehung einer *Double Deduction*-Situation, zwar zur Steueroptimierung eingesetzt werden, doch muss im Rahmen der Steuerplanung, genau geprüft werden, welche steuerlichen Folgen die Gestaltung mit sich bringt.

Ein weiterer klassischer Fall der unterschiedlichen Qualifikation eines Finanzierungsinstrumentes liegt in einer *deduction/ no inclusion*-Konstellation im Rahmen einer Kapitalüberlassung. Danach wird bei der Kapitalüberlassung beim Kapitalnehmer aufgrund der rechtlichen Einordnung als Fremdkapital der Betriebsausgabenabzug zugelassen.

³⁶⁰ OECD (2014) Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 27, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

Abb. 9: deduction/ no inclusion Konstellation



Die in den USA ansässige Gesellschaft „US Multinational“ überlässt der deutschen GmbH ein hybrides Finanzierungsinstrument.

Im anderen Staat, beim Kapitalgeber, geht man hingegen vom Vorliegen von Eigenkapital aus. Die daraus erwachsenden Einnahmen werden als Dividende zumindest überwiegend freigestellt.³⁶¹ Daneben soll durch den Einsatz von Fremdkapital eine Ausnutzung des *Leverage-Effekts*, der Hebelwirkung des Verschuldensgrades, erfolgen. Denn solange das Fremdkapital zu einem- im Vergleich zur Gesamtkapitalrentabilität- niedrigeren Zinssatz erlangt werden kann, wächst die Rendite mit dem zunehmenden Verschuldungsgrad.³⁶² Dieses Fremdkapital stammt jedoch oftmals aus konzerninternen Gesellschafterdarlehen, so dass es sich dabei, entgegen der ertragsteuerlichen Einordnung als Fremdkapital, wirtschaftlich betrachtet eher um Eigenkapital handelt.³⁶³ In Deutschland besteht die steuerliche Abzugsfähigkeit der von dem finanzierten Unternehmen für das Darlehen zu entrichtenden Zinsen. So ist in Deutschland eine Subsumtion der Erträge aus einem hybriden Finanzinstrument unter den Zinsbegriff im Sinne des Art. 11 OECD-MA in der Regel günstig, da dies die Quellensteuerbefreiung zur Folge hat.³⁶⁴ In den USA erfolgt aufgrund des nationalen Schachtelprivilegs eine Steuerfreistellung der als Dividende angesehenen Zahlung an die deutsche GmbH. In Deutschland handelt es sich demnach um

³⁶¹ Schneider, BEPS (für den Mittelstand), 19. Münchener Unternehmenssteuerforum am 15.11.2016, S. 4.

³⁶² <http://m.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/leverage-effekt.html>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

³⁶³ Wittenstein, IStR 2015, S. 160 (160).

³⁶⁴ Dörrfuß/Zembrod, in FS Wassermeyer, Franz, S. 130, Rn. 4.

Fremdkapital, während die USA Eigenkapital annimmt.³⁶⁵ Eine Qualifikation des hybriden Finanzinstruments durch die nationalen Steuersysteme in umgekehrter Weise wäre für die Steuerpflichtigen hingegen ungünstig. Denn würden eine Anerkennung in den USA als Fremdkapitalinstrument erfolgen, würden die daraus resultierenden Erträge von den US-Steuerbehörden bereits bei deren wirtschaftlicher Entstehung der Besteuerung unterworfen. In deutschen Doppelbesteuerungsabkommen wird mittlerweile verstärkt darauf geachtet solche Besteuerungsinkongruenzen zu vermeiden, indem die Quellensteuerbegrenzung für diese Art von Einkünften, welche beim Schuldner abzugsfähig sind, aufgehoben wird.³⁶⁶ Ist eine innerstaatliche Einordnung des Kapitals in Eigen- oder Fremdkapital erfolgt, so ist das Kapital in einem nächsten Schritt unter die jeweiligen anwendbaren Abkommensnormen zu fassen. Die Subsumtion der hybriden Finanzinstrumente erfolgt dabei in der Regel wahlweise unter die Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA, unter die Zinsen nach Art. 11 OECD-MA oder schließlich unter die Veräußerungsgewinne nach Art. 13 OECD-MA.³⁶⁷ Sofern das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen hybride Finanzinstrumente ausdrücklich kennt, führt dies oft zur Subsumtion unter Art. 10 OECD-MA als Dividende.³⁶⁸

cc) Einsatz hybrider Transaktionen

Als Drittes werden die hybriden Transaktionen als weitere Form eines Hybrid Mismatch Arrangements behandelt.³⁶⁹ Die Möglichkeiten zur Entstehung weißer Einkünfte aufgrund eines Qualifikationskonfliktes ergeben sich in diesem Fall aus der unterschiedlichen Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut zu verschiedenen Personen. Die Steuerpflichtigen können sich hierbei divergierende Auffassungen der Staaten hinsichtlich des Charakters der

³⁶⁵ Beispiel angelehnt an Schnitger, in Oestreicher, BEPS- Base Erosion and Profit Shifting, S. 7, Abb. 1.I.2; Wittenstein, IStR 2015, S. 160 (162).

³⁶⁶ Dörrfuß/Zembrod, in FS Wassermeyer, Franz, S. 130 f., Rn. 9.

³⁶⁷ OECD-MA 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314111e.pdf?expires=1453369036&id=id&accname=ocid54022192&checksum=641A8DB82EBF2A956092D5298F9D2D8E>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

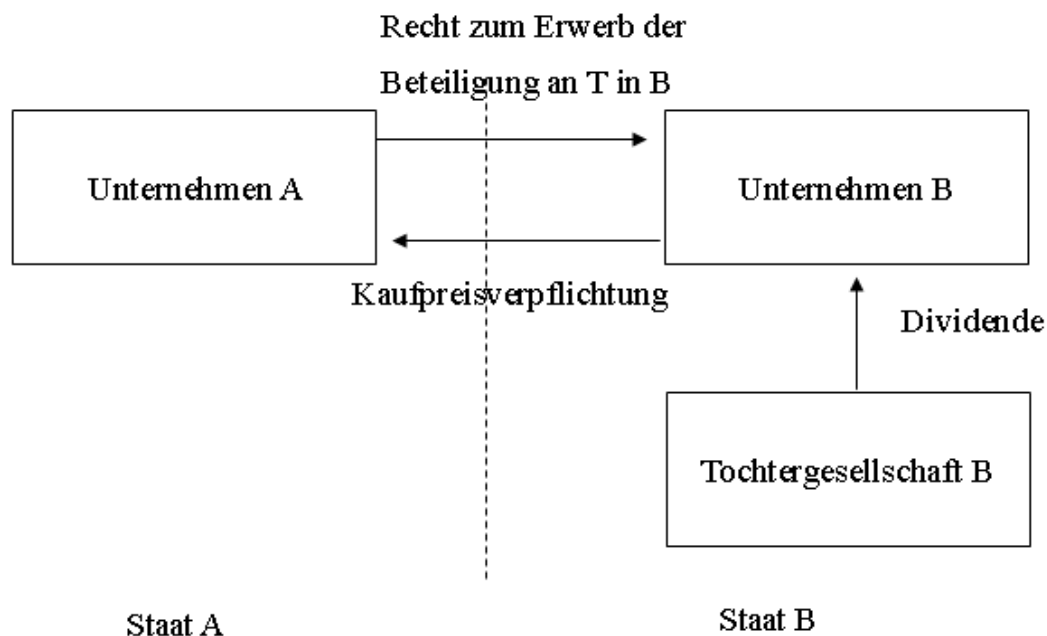
³⁶⁸ Dörrfuß/Zembrod, in FS Wassermeyer, Franz, S. 129, Rn. 3.

³⁶⁹ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 27, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

Eigentumsrechte an einem Vermögenswert zu Nutzen machen.³⁷⁰ Das hybride Element ist der Grund für den Besteuerungskonflikt zwischen den Staaten mit der möglichen Folge einer niedrigeren Besteuerung für das multinationale Unternehmen.

Das im Folgenden grafisch dargestellte Beispiel einer hybriden Transaktion ist ein häufig genutztes Grundmuster für eine solche hybride Gestaltung. Es handelt sich hierbei um eine steueroptimierte Finanzierungsgestaltung unter Ausnutzung der international unterschiedlich ausgestalteten Zurechnungskriterien für das Eigentum an Wirtschaftsgütern.³⁷¹

Abb. 10: Hybride Gestaltungen



Die Besteuerungsinkongruenz ergibt sich hier aus der beiderseitigen Behandlung der beteiligten Steuerpflichtigen als Eigentümer der, im Rahmen der Transaktion vereinbarten Sicherheiten, in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat. Danach wird ein Qualifikationskonflikt provoziert, indem die Transaktion so gestaltet wird, dass die Qualifikation der Anteilsübertragung im einen Staat mit der Qualifikation im anderen Staat in Konflikt steht.³⁷² Es wird ein Wirtschaftsgut innerhalb eines Konzerns von der einen Gesellschaft an die andere gegen Entgelt übertra-

³⁷⁰ Schnitger, Oestreicher, BEPS- Base Erosion and Profit Shifting, S. 7, Tz. 4.4.

³⁷¹ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S.31 f., abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³⁷² Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1267.

gen und gleichzeitig eine, ebenfalls entgeltliche, Rückübertragungsoption vereinbart. Diese Rückkaufvereinbarung über den Vermögenswert enthält Bestimmungen zum Rückkaufzeitpunkt sowie zum Rückkaufpreis des jeweiligen Vermögenswertes. In einem Staat wird die Transaktion als Darlehen behandelt, während der andere Staat darin einen Verkauf von der einen an die andere Gesellschaft erblickt. Rein wirtschaftlich betrachtet handelt es sich dabei um ein besichertes Darlehen in der Ausgestaltung eines so genannten Repo-Geschäftes.³⁷³ Hierin liegt auch der Grund, weshalb dieses Element Besteuerungsinkongruenzen hervorrufen kann. Ein Staat erkennt, aufgrund der Beachtung der formalen Struktur einen (Anteils-)verkauf und einen (Anteils-)rückkauf, während der andere Staat nach dem wirtschaftlichen Gehalt von einem Darlehen ausgeht, bei welchem der Vermögenswert, hier die Anteile an der Tochtergesellschaft B, der Absicherung dient, so kommt es zu einer hybriden Transaktion mit der Folge einer inkongruenten steuerlichen Behandlung.

Im dargestellten Beispiel verkauft also das Unternehmen A, mit der Ansässigkeit in Staat A, Anteile an deren Tochtergesellschaft B, in Staat B, an das Unternehmen B, welches ebenfalls dort ansässig ist. Dies geschieht unter Vereinbarung des Rückkaufs. In der Zeit zwischen dem Kauf durch das Unternehmen B und den Rückkauf durch das Unternehmen A, schüttet die Tochtergesellschaft B an das Unternehmen B im gleichen Staat Dividenden aus. Das steuerlich günstige Ergebnis, die D/ NI –Situation, ergibt sich nun daraus, dass durch die Repo-Transaktion die gesamten Zahlungen des Unternehmens A innerhalb der hybriden Transaktion, trotz einer Nichtberücksichtigung der Einnahmen bei der Gesellschaft B, steuerlich abzugsfähig sind. Danach kann bei der leistenden, der übertragenden Gesellschaft, welche nach der einen Qualifikation ein besichertes Darlehen erhalten hat, Zinsaufwand geltend gemacht werden. Und auf der Ebene der übernehmenden Gesellschaft besteht letztendlich ein ergebnisneutraler Anschaffungsvorgang, wodurch dem, bei der übertragenden Gesellschaft bestehenden, Zinsaufwand keine entsprechenden Erträge gegenüberstehen. Es wird also der Nettoaufwand der Transaktion, darunter die von der Tochtergesellschaft B an die Gesellschaft B ausgeschütteten Dividenden, bei der Gesellschaft A als

³⁷³ Das Repo-Geschäft hat seinen Namen von der vereinbarten Rückkaufvereinbarung, dem Repurchase-Agreement, www.lexicon.ft.com/term?term=repurchase-agreement&mhq5j=e2, zuletzt abgerufen am 13.12.2016.

abzugsfähige Finanzierungskosten qualifiziert. Die erhaltenen Dividenden, welche die Gesellschaft B einbehält, werden in Staat B, beispielsweise durch eine Steueranrechnung oder sonstige Steuerbefreiungen von der Besteuerung ausgenommen. Sollte die übernehmende Gesellschaft diese Transaktion später rückabwickeln, dann würde dies im Ergebnis zu einem Betriebsausgabenabzug führen, nachdem in Deutschland nach § 8 b Abs. 2 KStG der Gewinn steuerlich freigestellt werden würde.³⁷⁴

c) Maßnahmen gegen die Nutzung von Hybrid Mismatch Arrangements

Bevor man Maßnahmen gegen die Nutzung von *Hybrid Mismatch Arrangements* schafft, muss man sich vor Augen führen, dass nicht alle Gestaltungen dieser Art schädlich und daher deren Effekte zu vereiteln sind. Eine Gestaltung unter Einbeziehung des natürlichen Steuerwettbewerbes kann durchaus bewusst zu Vorteilen durch Steuerarbitrageeffekte genutzt werden. Diese beabsichtigten Qualifikationskonflikte resultieren schließlich aus der fehlenden Harmonisierung und sind lediglich eine mitunter unerwünschte Nebenwirkung für die Staaten. Ein haltbarer, rechtlicher Vorwurf besteht jedoch nicht.³⁷⁵ Problematisch wird eine Nutzung von Vorteilen durch die Entstehung von Qualifikationskonflikten erst dann, wenn Anreizsysteme einzelner Länder ausgenutzt oder bewusst unnatürliche Umwege für den Gestaltungserfolg in Kauf genommen werden. Die OECD empfiehlt den Mitgliedstaaten jedoch, ohne auf diese entscheidenden Unterschiede einzugehen, generell gegen sämtliche Effekte der Nutzung von *Hybrid Mismatch Arrangements* vorzugehen, sofern diese Steuerausfälle zur Folge haben.³⁷⁶

aa) Switch-over-Klauseln

Führt ein Qualifikationskonflikt zur Nicht- oder Minderbesteuerung und ist diese nicht die Folge der Anwendung nationalen Rechts, kommt es, sofern dem grenzüberschreitenden Sachverhalt ein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkom-

³⁷⁴ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1268.

³⁷⁵ Blumers, BB Heft 46/ 2013, S. 2785 (2786 f.).

³⁷⁶ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 15 f., abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

men zugrunde liegt, zur Anwendung einer *Switch-over*-Klausel.³⁷⁷ Diese *Switch-over*-Klauseln ermöglichen es dem Quellenstaat in den Fällen einer Doppelfreistellung oder zumindest einer Minderbesteuerung aufgrund der unterschiedlichen Qualifizierung oder Zurechnung durch die beteiligten Staaten, von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode zu wechseln,³⁷⁸ sofern zuvor ein erfolgloses Verständigungsverfahren im Sinne des Art. 25 OECD-MA stattgefunden hat. Wenngleich mit den *Switch-over*-Klauseln prinzipiell steuerlicher Missbrauch verhindert werden soll, werden derartige Regelungen wohl generell zur Vermeidung jeglicher Steuerausfälle eingesetzt.³⁷⁹

bb) Subject-to-Tax-Klauseln in DBA

Mittels so genannten *Subject-to-Tax*-Klauseln, auch Rückfallklauseln genannt, soll Gestaltungen entgegengewirkt werden, welche aufgrund von virtueller Doppelbefreiung zu weißen Einkünften führen. „Extreme Auffassungen von interessierter Seite, wonach doppelte Nichtbesteuerungen hinzunehmen seien, [...] sind abzulehnen“³⁸⁰, denn der „Situation der Nichtbesteuerung muss dieselbe Aufmerksamkeit gewidmet werden wie der Aufgabe, eine Doppel-/Mehrfachbesteuerung zu vermeiden“.³⁸¹ Das erklärte Ziel im Bundesrat durch derartige Klauseln ist demnach stets die Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung, gleichgültig, ob auf nationaler oder supranationaler Ebene.³⁸² Einfaches Beispiel für die Entstehung weißer Einkünfte ist der aus der unterschiedlichen Qualifizierung resultierende Verzicht des einen Staates auf sein Besteuerungsrecht, während der andere Staat die Einkünfte aufgrund der divergierenden Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens freistellt. Die daraus resultierenden weißen Einkünfte verhindert eine, beispielsweise in das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommene, Rückfallklausel, indem sie dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zuweist. Danach erhält der Staat das Besteuerungsrecht wie-

³⁷⁷ Prokisch, Rainer, in Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 1 OECD-MA 2005 Unter das Abkommen fallende Personen, Rn. 136c.

³⁷⁸ BMF v. 16. 04. 2010, BStBl. I 2010, 354.

³⁷⁹ Prokisch, in Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 1 OECD-MA 2005 Unter das Abkommen fallende Personen, Rn. 136a.

³⁸⁰ BR-Drs. 544/1/07, S. 76.

³⁸¹ BR-Drs. 544/1/07, S. 76.

³⁸² Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 6. Auflage 2010, S. 107.

der, wenn im anderen Staat eine innerstaatliche Norm fehlt, die diesen steuerlichen Tatbestand erfasst. Die *Subject-to-tax*-Klausel stellt ein Korrektiv zu den, die Doppelbesteuerung verhindern wollenden Normen im Doppelbesteuerungsabkommen dar, damit dadurch nicht über das eigentliche Ziel hinaus geschossen wird.³⁸³

3. Zwischenfazit zur Nutzung der Hybrid Mismatch Arrangements

Trotz sämtlicher Lösungsansätze gegen das Entstehen von Qualifikationskonflikten, wird es immer zu unterschiedlichen Beurteilungen des gleichen grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Sachverhaltes kommen, solange keine vollständige Harmonisierung der Steuersysteme besteht. Denn auch wenn immer mehr Übereinstimmungen zwischen den Steuerhoheiten erzielt werden, bleiben zahlreiche Meinungsverschiedenheiten der am Sachverhalt beteiligten Steuerrechtsordnungen übrig. Die Ursache des Problems der Entstehung weißer Einkünfte durch die zwischenstaatlichen Besteuerungskonflikte liegt schließlich stets in der fehlenden Harmonisierung der Steuersysteme. Denn der Einsatz von Hybriden Gestaltungen mit Vorteilen durch negative Qualifikationskonflikte führt ausschließlich durch die Uneinigkeit bei der Besteuerung durch die souveränen Staaten zur Steuerersparnis, nachdem diese die entscheidenden Eigenschaften unterschiedlich einordnen und Hybridität entsteht. So stellt die mehrfache Verlustkonsolidierung beispielsweise für das multinationale Unternehmen ein positives Nebenprodukt der fehlenden Harmonisierung dar. Andererseits kann es durch positive Qualifikationskonflikte zu zusätzlichen Belastungen des Steuerpflichtigen durch eine Doppelbesteuerung kommen. Und nur, weil ein steuerlicher Vorteil ausschließlich auf grenzüberschreitendem Weg zu erlangen ist, handelt es sich nicht um ein unfaires Ausnutzen des Steuerwettbewerbs. Die Entstehung von *Hybrid Mismatch Arrangements* ohne grenzüberschreitenden Sachverhalt ist schließlich nicht möglich, nachdem es im rein nationalen Sachverhalt, abgesehen von der grundsätzlichen Entscheidung für eine Rechtsform, zu keiner unterschiedlichen steuerlichen Behandlung kommt. Dies lässt den

³⁸³ Prokisch, in Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 1 OECD-MA 2005 Unter das Abkommen fallende Personen, Rn. 135e f.

Vorwurf naturgemäß bei grenzüberschreitenden Sachverhalten entstehen.³⁸⁴ Doch muss es sich hierbei gerade nicht um die Steuerplanung in der Grauzone zwischen legalen Gestaltungen und steuerlichem Missbrauch handeln. Denn es liegt nicht per se eine Steuerplanung an der Grenze zum Verstoß gegen Steuerrechtsgesetze vor, nur weil beispielsweise die Einordnung in Eigen- oder Fremdkapital nach unterschiedlichen nationalen Kriterien beachtet wird. *Hybrid Mismatch Arrangements* sind nur möglich, weil die Lebenssachverhalte, welche der Besteuerung zu Grunde liegen, in den Staaten unterschiedlich steuerlich beurteilt werden. Diese Nutzung der zwischen den Staaten bestehenden Unterschiede ist als Steuerarbitrage zu bezeichnen. Bringt es der wirtschaftliche Vorgang mit sich, dass es eines bestimmten Instruments bedarf, welches durch die Staaten unterschiedlich behandelt wird, wodurch es als hybrides Instrument zu qualifizieren ist und kommt es dadurch zum Steuervorteil, dann ist dies ein positiver Effekt der Steuerarbitrageeffekt für das multinationale Unternehmen. Verwenden die Unternehmen eigens aus Steuerersparnisgründen Gestaltungen unter Einsatz solcher hybriden Finanzinstrumente, Gesellschaften oder sonstige Transaktionen und entspricht dieser Aufwand nicht der wirtschaftlichen Tätigkeit, werden damit die anwendbaren Steuergesetze umgangen und es handelt sich um einen steuerlichen Missbrauch nach der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift. Eine Planung unter Nutzung der *Hybrid Mismatch Arrangements* ist jedoch nicht nur problematisch, wenn künstliche Gestaltungswege gewählt werden. Auch ist die Nutzung national initiiertester Steuervorteile für die Steuerersparnis von der gewöhnlichen Nutzung der Unterschiede abzugrenzen und lässt eine Einordnung als Steuerarbitrage entfallen. Denn wenngleich die Steuervorteile für den Steuerpflichtigen grundsätzlich aus den Besteuerungsprinzipien resultieren, welche anknüpfend an unterschiedliche Kriterien, die Besteuerungshoheit der einzelnen Staaten über das Steuersubstrat entstehen lassen, sind die initiierten und den natürlichen Steuerwettbewerb verzerrenden Vorteile, nicht schützenswert. Dies gilt zunächst losgelöst von der Frage, welche rechtlichen Konsequenzen sich durch die Nutzung für die Steuerpflichtigen und die

³⁸⁴ Rust, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 5. Auflage 2015, Der BEPS Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und seine Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen und des AEUV, S. 89 (94).

gewährenden Staaten ergeben müssen. Problematisch in diesem Kontext können danach allerdings schon nationale Eigenheiten wie das Sonderbetriebsvermögen in Deutschland sein. Es muss also auch im Zusammenhang mit der Nutzung der *Hybrid Mismatch Arrangements* differenziert werden, bevor ein Urteil über die Methoden der aggressiven Steuerplanung gefällt werden kann.

4. Steuerarbitrageeffekte und Ausnutzung von Hybrid Mismatch Arrangements

Abschließend zu den *Hybrid Mismatch Arrangements* wird, angelehnt an die rechtslinguistischen Betrachtung der aggressiven Steuerplanung in Teil B, an dieser Stelle die Begriffswahl hinsichtlich der Nutzung von *Hybrid Mismatch Arrangements* genauer betrachtet. Denn auch hier scheinen die Staaten und Staatenverbände, mittels einer gezielten Wortwahl, das eigentliche Problem für die bestehenden Ungerechtigkeiten im internationalen Steuerrecht, die fehlende Harmonisierung der Steuersysteme, nicht thematisieren zu wollen. Wie soeben ausführlich erläutert wurde, handelt es sich bei den *Hybrid Mismatch Arrangements* um Transaktionen, Gesellschaften oder Finanzierungsinstrumente im Rahmen von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, welche aufgrund ihrer uneinheitlichen steuerlichen Betrachtung durch die am Sachverhalt beteiligten Staaten unterschiedlich qualifiziert werden. Im Ergebnis können dadurch für die Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile, ebenso wie steuerliche Nachteile, entstehen.³⁸⁵ In den jüngsten Arbeiten der OECD³⁸⁶ und auch der EU³⁸⁷ die Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung betreffend, liegt auf den *Hybrid Mismatch Arrangements* ein starker Fokus.³⁸⁸ Und bereits im steuerpolitischen Bericht der OECD aus dem Jahr 2012, worin man sich mit Compliance Themen beschäftigte, ist erkennbar, dass auf die Bezeichnung als *Hybrid Mismatch Arrangements* offensichtlich viel Wert gelegt wird. Vor dem Hintergrund, dass deren Nutzung

³⁸⁵ Schnitger, in Oestreicher, BEPS- Base Erosion and Profit Shifting, S. 2 f., Tz. 2.

³⁸⁶ Abschlussbericht zu den "Hybrid Mismatches" im Rahmen des BEPS- Projekts der OECD, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page1, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³⁸⁷ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

³⁸⁸ <http://www.oecd.org/ctp/treaties/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-treaty-issues-march-2014.pdf>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

an sich eine unbedenkliche Form der Steuerarbitrage darstellt, ist die Bezeichnung aller Steuerplanungsmodelle, welche hybride Elemente beinhalten als aggressive Steuerplanung bedenklich. Sämtliche anderen Entstehungs-, und Nutzungsmöglichkeiten internationaler Steuerarbitrage werden in den genannten Veröffentlichungen außer Acht gelassen.³⁸⁹ Und das obwohl seit einigen Jahren der Begriff der internationalen Steuerarbitrage (*international tax arbitrage*) vor allem im englischsprachigen Raum als Oberbegriff für diese Gestaltungsmöglichkeiten anerkannt und wissenschaftlich gebräuchlich ist.³⁹⁰ Der Verdacht liegt daher nahe, dass es der OECD, ebenso wie der EU in ihrem *Consultation Document*³⁹¹ auf einen polarisierenden und ein Stück weit auch dramatisierenden Begriff ankommt, weshalb der sachliche Begriff der internationalen Steuerarbitrage im Wesentlichen keine Anwendung findet. Gestützt wird diese These von der Beobachtung, dass bereits Jahre bevor das Thema nun unter dem Schlagwort der *Hybrid Mismatch Arrangements* die Aufmerksamkeit der breiten Öffentlichkeit erlangte, sich unzählige wissenschaftliche Beiträge mit dem Thema der Internationalen Steuerarbitrage beschäftigten, die Staaten hierbei jedoch kaum Engagement zeigten.³⁹² Das mag daran liegen, dass es auch ohne bewusstes Ausnutzen der *Hybrid Mismatch Arrangements* zu Steuerarbitrageeffekten kommt und nationale Besonderheiten wie das Sonderbetriebsvermögen in Deutschland oder die *Check-the-box*-Rule in den Vereinigten Staaten solche Besteuerungskonflikten geradezu hervorrufen.

Der Begriff der *Hybrid Mismatch Arrangements* soll jedoch suggerieren, dass etwas gestaltet wird, indem ein Gebilde von zweierlei Herkunft und mit unterschiedlichen Bestandteilen geschaffen wird, die nicht zusammen passen. Die englische Bezeichnung verdeutlicht dies mit den Worten *mismatch* und *arrangements*, wonach es zu unterschiedlichen Behandlung durch die beteiligten Staa-

³⁸⁹ OECD (2012), Hybrid mismatch arrangements: Tax policy and compliance issues, vgl. Cover, abrufbar unter: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³⁹⁰ Rosenbloom, David, The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbitrage and the "International Tax System", Tax Law Review, Vol. 53, 1999-2000, S. 142.

³⁹¹ Commission Staff Working Document, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries {COM(2016) 687 final}, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_345_en.pdf, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

³⁹² Kofler/Kofler, in FS Djanani, Internationale Steuerarbitrage, S. 386; Harter, International Tax Arbitrage: Is it a Problem? Whose Problem is it?, 41 Tax Management Memorandum, Apr. 24, 2000, S. 139 (139 f.).

ten kommt, weil von den Steuerpflichtigen etwas arrangiert wird, obwohl es nicht zusammen passt.

Doch auch wenn der von der OECD und der EU gewählte Begriff für das Phänomen der internationalen Steuerarbitrage den Eindruck eines stets taktierenden gestalterischen Tuns und der bewussten Ausnutzung von Unterschieden erweckt, handelt es sich dabei um die gewöhnliche Konsequenz internationaler Sachverhalte durch das Aufeinanderprallen unterschiedlicher nationaler Steuerrechtsordnungen.

Es bleibt daher festzustellen, dass die sprachliche Herangehensweise der Staaten und Staatenverbände an das Thema der aggressiven Steuerplanung, ob bewusst oder unbewusst, größtenteils unpräzise und in einer die steuerpflichtigen Unternehmen stigmatisierenden Weise erfolgt. Im Anschluss wird sich nun weiter zeigen, inwiefern dieses, aus rechtslinguistischer Sicht, verzerrte Bild der Gegebenheiten für die steuerliche Gestaltungsfreiheit der multinationalen Unternehmen bestätigt wird.

D. Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung und Gestaltungsfreiheit

Die fehlende Harmonisierung im internationalen Steuerrecht bringt in einer globalen Wirtschaftswelt vielfältige Herausforderungen mit sich. Soeben wurden unmittelbare Konsequenzen der nicht aufeinander abgestimmten Steuersysteme dargestellt, welche durchaus zu steuerlichen Vorteilen führen können. Die dort getroffene Unterscheidung in positive und negative Besteuerungskonflikte lässt jedoch schon erahnen, dass es auch zu Nachteilen für die multinational Steuerpflichtigen kommen kann.

So besteht insbesondere das Problem der Doppelbesteuerung, trotz der Bemühungen der Staaten durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen und weiterer bi- und multilateraler Vereinbarungen für multinational agierende Unternehmen weiter. Hierzu kommt es beispielsweise durch eine *Exit*-Besteuerung bei einer betrieblichen Funktionsverlagerung im einen Staat und eine ausbleibende Anerkennung von Anschaffungskosten im anderen Staat. Oder in der Situation, dass die Zinsschranke die Abzugsfähigkeit von Zinsausgaben verhindert, während der andere beteiligte Staat parallel zu versteuernde Zinserträge erkennt. Dies sind nur zwei der unzähligen, die Freiräume der steueroptimierenden Nutzung übertreffenden Konstellationen, welche eine doppelte Besteuerung für die multinational tätigen Unternehmen nach sich ziehen können.³⁹³

Aus nationalen Alleingängen gegen die Probleme der nicht aufeinander abgestimmten Steuersysteme verstärkt sich die Gefahr der ungerechtfertigten Besteuerung, der Planungsunsicherheit und einer ungewollten Mehrfachbesteuerung erneut, so dass man womöglich am Ende wieder am Anfang steht. Im Hinblick auf die Gestaltungsfreiheit der multinationalen Unternehmen haben sich dadurch in der Vergangenheit jedoch auch neue Türen geöffnet. Denn es sind oftmals gerade die Lösungsansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, welche wiederum neuen Gestaltungsspielraum schaffen. Die steuerpflichtigen Unternehmen profitieren im Hinblick auf deren Gestaltungsfreiheit, neben der Nutzungsmöglichkeit des bestehenden Steuergefälles, daher von weiteren, zufällig entstandenen Steuergeschenken. Der Zusammenhang der Maßnahmen zur Verhinderung von Doppelbesteuerung einerseits und den Praktiken der aggressiven

³⁹³ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1259 f.

Steuerplanung andererseits ist offensichtlich. Das Ziel der international agierenden Unternehmen ist es - und soll es sein- die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gibt es, wie im internationalen Steuerrecht generell, Normen und Methoden zur Auflösung der Kollision der einzelnen Steuersysteme auf nationaler und internationaler Ebene. Diese sind in der Regel ebenso wenig harmonisiert, wie die sonstigen Besteuerungsvorschriften.³⁹⁴ Dabei sind sämtliche dieser Maßnahmen darauf gerichtet, die Überschneidung der Besteuerungsansprüche des Quellen- und des Wohnsitzstaates durch die Einschränkung oder den Verzicht zu verhindern.³⁹⁵ Stellt ein Staat die Einkünfte frei, um eine drohende Doppelbesteuerung zu verhindern, während der andere für die korrespondierenden Aufwendungen beispielsweise den steuerlichen Abzug zulässt, kommt es zu einer doppelten Nichtbesteuerung.³⁹⁶ Unabhängig von der Art und Wirkung können die Normen, welche eine doppelte Besteuerung verhindern sollen, bei der internationalen Steuerplanung genutzt werden, um dadurch nicht nur die Doppelbesteuerung zu vermeiden, sondern, um noch weitere steuerliche Vorteile zu erlangen. Die Staaten und der Ansatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schaffen daher eine wesentlich erweiterte Gestaltungsfreiheit für international agierende Unternehmen. So ist das Problem der Ausnutzung der unterschiedlichen Steuersysteme in seiner aktuellen Dimension, mitunter erst durch die Schaffung von Normen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung entstanden. Dies wirft weitere Fragen im Hinblick auf die Notwendigkeit einer reaktionären Begrenzung der steuerlichen Gestaltungsfreiheit der multinationalen Unternehmen durch den Gesetzgeber auf.

I. Doppelbesteuerung

Obwohl die Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel nach dem Musterabkommen der OECD³⁹⁷ gestaltet werden, kommt es aufgrund der nationalen Besteuerungshoheit zwischen den gleichberechtigten Vertragsstaaten, regelmäßig

³⁹⁴ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, S. 7, Rn. 2.4.

³⁹⁵ Rupp/Knies/Ott/Faust, Finanz und Steuern Band 14, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014, S. 17, Tz 5.

³⁹⁶ Schnitger, Oestreicher, BEPS- Base Erosion and Profit Shifting, S. 3, Tz. 3.

³⁹⁷ OECD-MA 2014, OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing.

zu Konflikten bei deren Anwendung.³⁹⁸ Die aus den Besteuerungsprinzipien resultierenden positiven Qualifikations-, und Zurechnungskonflikte führen zu einer doppelten Besteuerung. Auch wenn das Problem der Doppelbesteuerung durch nicht aufeinander abgestimmte nationale Steuersysteme mittels der Kollision unterschiedlicher Besteuerungsprinzipien beziehungsweise der Anwendung gerade des gleichen Prinzips³⁹⁹ lange bekannt ist und sich bereits in den 20er Jahren des letzten Jahrhunderts der Völkerbund dem Thema annahm,⁴⁰⁰ müssen nach wie vor Lösungen dagegen gefunden werden, indem die Steuersysteme der Wirtschaftswelt angepasst werden.

Dem nationalen Recht kann weder eine Norm zum Verbot der Doppelbesteuerung⁴⁰¹ noch ein Gebot zu deren Verhinderung entnommen werden.⁴⁰² Denkbar scheint lediglich die Ableitung eines solchen Gebotes aus dem verfassungsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeitsprinzip.⁴⁰³ Ein völkerrechtliches oder europarechtliches Verbot der Doppelbesteuerung gibt es ebenso wenig.⁴⁰⁴ Und dies, obwohl der EuGH schon vor knapp vierzig Jahren festgestellt hat, dass die Beseitigung der Doppelbesteuerung vor allem im Hinblick auf die Interessen des freien Warenverkehrs „wünschenswert“⁴⁰⁵ sei. Doch solange es eine Harmonisierung der nationalen Steuersysteme unterbleibt wird es immer zu Doppelbesteuerung kommen. Lediglich die Doppelbesteuerungsabkommen haben die Verhinderung zur alleinigen Zielsetzung.

Dabei ist das Problem der Doppelbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher und volkswirtschaftlicher Sicht gleichermaßen unerwünscht⁴⁰⁶ und muss verhindert werden. Denn nicht nur die doppelte Nichtbesteuerung führt zu Steuerausfällen. Obwohl den Staaten naturgemäß an möglichst hohen Steuereinnahmen gelegen ist, verfehlt eine Doppelbesteuerung das Ziel am Ende gerade. Eine Schwächung

³⁹⁸ Gebert, in FS Wassermeyer, S. 65, Rn. 1.

³⁹⁹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, S. 420 f., Rn. 1453.

⁴⁰⁰ Dorn, StuW 1928, S. 49, abrufbar unter: <http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussnug/historyoftaxdocuments/schrifttum/aufsaeetze/AUFS00033.pdf>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴⁰¹ BFH v. 24.06.2009, X R 57/06, BFHE 225, 421.

⁴⁰² BFH v. 14.02.1975, VI R 210/ 72 BStBl. 1975 II, 497.

⁴⁰³ Tipke, Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?, AWD 1972, S. 589 ff.; Brinkmann, Jan/Tappen, Falko, DBA-Sachverhalte in der praktischen Fallbearbeitung, SteuK 2010, S. 225 (225).

⁴⁰⁴ BFH v. 14.02.1975- VI R 210/ 72, BStBl. II 1975, 497 Rz. 10; Schaumburg, in FS Tipke, S. 143.

⁴⁰⁵ EuGH v. 29.06.1978- Rs. 142/ 77- Larsen und Kjerulff, Slg. 1978, 1543, Rn. 33 ff.

⁴⁰⁶ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, S. 419, Rn. 1450.

der Unternehmen durch die Belastung mittels einer doppelten Besteuerung bedeutet in der Regel mittel- oder langfristig ebenfalls verminderte Steuereinnahmen für die Staaten. Sofern sich die multinationalen Unternehmen nicht gleich vollständig der alleinigen Besteuerungshoheit eines steuergünstigeren Steuerstaates unterwerfen. Denn werden die multinational agierenden Unternehmen geschwächt, indem sie einer zu hohen Steuerlast unterliegen, dann schwächt dies ebenfalls die Wirtschaft und die volkswirtschaftliche Situation verschlechtert sich langfristig.⁴⁰⁷ Die Vermeidung der Doppelbesteuerung kann jedoch durch eine entsprechende Verteilung von Besteuerungsrechten zwischen den Staaten gelingen. Wie dies geschieht und welche Chancen daraus für die Gestaltungsfreiheit der Unternehmen erwachsen, wird im Anschluss an die zuvor erfolgende Darstellung des Problems der Doppelbesteuerung für die multinationalen Unternehmen gezeigt.

1. Arten von Doppelbesteuerung

In der Regel erfolgt eine dreigliedrige Unterteilung der Erscheinungsformen der Doppelbesteuerung. Zunächst wird von einer juristischen Doppelbesteuerung, als wohl gängigster Umschreibung⁴⁰⁸ des Problems, gesprochen.⁴⁰⁹ Eine solche Doppelbesteuerung entsteht bei Identität des Steuersubjektes, des Steuerobjektes und des Besteuerungszeitraumes bei der Besteuerung durch eine gleichartige Steuerart in den unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen.⁴¹⁰ Das gleiche Steuersubjekt muss also aufgrund eines identischen Steuerobjektes von zwei oder mehr unterschiedlichen nationalen Steuerhoheiten, mit einer gleichartigen Steuer innerhalb des gleichen Besteuerungszeitraums belastet werden.⁴¹¹ Die meisten

⁴⁰⁷ OECD (2015), Erläuterung, OECD/ G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, abrufbar unter: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statements-2015.pdf, S. 5 Tz. 4, zuletzt abgerufen am 15.11.2016; insbesondere die Entwicklungs-, und Schwellenländer werden hierdurch nachhaltig geschwächt.

⁴⁰⁸ Wassermeyer, Franz, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 MA Rn. 2.

⁴⁰⁹ Die Nr.1 der Einleitung zum OECD-MA 2014, als Quelle dieser Definition lautet in der Originalsprache: „International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject tax matter and for identical tax periods.“

⁴¹⁰ Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, S. 15, Rn. 31.

⁴¹¹ Rupp/Knies/Ott/Faust, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014, S. 8, Tz. 3.3.

Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung richten sich gegen diese Form der doppelten Belastung des Steuerpflichtigen.⁴¹²

Weiter gibt es die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, mit der die verbundenen Unternehmen häufig zu kämpfen haben. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung besteht darin, dass zwei verschiedene Steuerpflichtige hinsichtlich des gleichen wirtschaftlichen Vorgangs oder wirtschaftlichen Ergebnisses, somit des identischen Einkommens oder Kapitals, der Besteuerung unterworfen werden.⁴¹³ Es fehlt daher im Vergleich zur juristischen Doppelbesteuerung an der Identität des Steuersubjekts. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist deshalb bei verbundenen Unternehmen ein häufiges Problem.⁴¹⁴ Inkonsequent im Hinblick auf die Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung, hervorgerufen durch Qualifikationskonflikte, ist, dass die OECD zwar die Verhinderung der juristischen, nicht aber der wirtschaftliche Doppelbesteuerung zum steuerpolitischen Ziel erklärt hat.⁴¹⁵

Bei der virtuellen Doppelbesteuerung besteht im Gegensatz zur effektiven Doppelbesteuerung nur die theoretische Möglichkeit einer doppelten Belastung. Ein prinzipiell in beiden Staaten bestehendes Besteuerungsrecht wird dabei jedoch aufgrund nationaler Vorschriften in mindestens einem Staat nicht wahrgenommen.⁴¹⁶

2. Entstehung von Doppelbesteuerung

Durch die unterschiedlichen Kombinationsmöglichkeiten der Besteuerungsprinzipien kommt es oft zu einem Nebeneinander von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, was im Ergebnis meist zu Doppelbesteuerung führt. In den beteiligten Staaten nur Kombinationen zu wählen, welche eine Doppelbesteuerung vermeiden würden oder die weltweite Geltung des Quellenprinzips, ist zwar theoretisch möglich, aufgrund der Souveränität der Staaten und deren volkswirtschaftlichen Interessen jedoch kaum umsetzbar.⁴¹⁷ Durch die voran-

⁴¹² Haase, Internationales und europäisches Steuerrecht, S. 15 Rn. 33.

⁴¹³ OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, S. 324, Kommentar zu Art. 23a und 23 b, I. A. 2.

⁴¹⁴ Haase, Internationales und europäisches Steuerrecht, S. 16, Rn. 34 ff.

⁴¹⁵ Schnitger, Oestreicher, BEPS- Base Erosion and Profit Shifting, S. 3, Tz. 3.

⁴¹⁶ Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 6. Auflage, S. 19, 2.1.2 .

⁴¹⁷ Schaumburg, in FS Tipke, S. 132.

schreitende Vernetzung und Globalisierung der Unternehmen, führen diese Unterschiede daher immer öfter zur Doppelbesteuerung.

a) Steuerpflicht im Ansässigkeits- bzw. Quellenstaat

Wenn ein Staat sich durch Anknüpfung an das Steuersubjekt für das Universalitätsprinzip entscheidet und das Welteinkommen des Steuerpflichtigen besteuert, der zweite Staat hingegen das Territorialitätsprinzip zur Besteuerung der inländischen Quelle anwendet, kommt es im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung der betreffenden Einkünfte.⁴¹⁸

b) Mindestens in zwei Staaten unbeschränkte Steuerpflicht

Wird hingegen in beiden Staaten das Universalitätsprinzip angewendet sind zwei Kombinationsmöglichkeiten, welche zu Doppelbesteuerung führen, denkbar.

aa) Zwei unterschiedliche subjektive Anknüpfungskriterien

Wird in Staat A das Ansässigkeitsprinzip und im Staat B das Staatsangehörigkeitsprinzip bei der Anknüpfung an das Steuersubjekt herangezogen, so kommt es für den Fall, dass der Steuerpflichtige seinen Sitz beziehungsweise den Ort der Geschäftsleitung, im Staat A hat und nach dem Recht des Staates B gegründet wurde, zur Doppelbesteuerung.

bb) Das gleiche subjektive Anknüpfungskriterium

Kommt in beiden Staaten das Ansässigkeitsprinzip zur Anwendung, so ergibt sich für den Fall der doppelten Ansässigkeit eine Doppelbesteuerung des Welteinkommens. Problematisch ist dies insbesondere seit Inkrafttreten des MoMiG⁴¹⁹, wonach es für deutsche Kapitalgesellschaften die Möglichkeit gibt als doppelt ansässige Gesellschaft zu agieren, indem neben dem statuarischen noch ein Verwaltungssitz in einem anderen Staat erlaubt ist.⁴²⁰

⁴¹⁸ Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, S. 19, 2.2.

⁴¹⁹ Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23. Oktober 2008, BGBl. I, S. 2026.

⁴²⁰ Schmidt/Gehrmann, Die doppelt ansässige Kapitalgesellschaft in der internationalen Gestaltungsberatung, IWW 04/ 2012, S. 95.

c) Mindestens in zwei Staaten beschränkte Steuerpflicht

Liegen die Einkunftsquellen beziehungsweise im Fall des Belegenheitsprinzips, das Vermögen in mehreren Ländern, in welchen das Steuersubjekt jedoch nicht ansässig sein muss, so kommt es, aufgrund der mehrfachen beschränkten Steuerpflicht, ebenfalls zur Doppelbesteuerung.⁴²¹

II. Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung

Die Maßnahmen schaffen steuerliche Einsparungsmöglichkeiten auf internationaler Ebene.

1. Anrechnung, Reduzierung oder Freistellung

Die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den einzelnen Staaten sehen vor, dass mittels des Prinzips des wechselseitigen Steuerverzichts die Doppelbesteuerung des Steuerpflichtigen vermieden wird, indem ein Staat auf das ihm nach dem allgemeinen Völkerrecht zustehende Besteuerungsrecht verzichtet. Dies geschieht, indem dem jeweiligen nationalen Steuerrecht, wie z. B. den Normen des EStG bei der Anwendung Grenzen gesetzt werden, nachdem eine zweiseitige Kollisionsvermeidungsnorm fehlt.⁴²² Völkerrechtliche Verträge wirken eben nicht steuerbegründend, sondern beschränken lediglich bestehende Steueransprüche im Sinne eines Schrankenrechtes.⁴²³ Dies geschieht entweder durch Reduzierung der Quellenbesteuerung, wahlweise die Anrechnungsmethode oder durch die Freistellungsmethode für den Ansässigkeitsstaat. Als Grundmaßnahme zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung im Ansässigkeitsstaat dient die Anrechnungsmethode (*credit method*). Hierbei rechnet der Ansässigkeitsstaat die im Ausland gezahlte Steuer auf die im Inland zu zahlende Steuer an, wobei die Anrechnungsmethode mit der Kapitalexportneutralität korrespondiert.⁴²⁴

⁴²¹ Breithecker/Klapdor, Einführung in die internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Auflage 2011, S. 25 f.

⁴²² Geunich, Qualifikationskonflikte in OECD-MA und deutschen DBA am Beispiel einer atypischen stillen Gesellschaft, 1. Auflage 2005, S. 14.

⁴²³ Baumhoff, Präsentation Flick Gocke Schaumburg, „Konfliktbereinigung und Konfliktvermeidung im internationalen Steuerrecht“, S. 6, v. 28.4.2014, abrufbar unter: http://www.ifa-deutschland.de/140428_Konfliktbereinigung_und_Konfliktvermeidung_im_internationalen_Steuerrecht.pdf, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴²⁴ Elicker, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 130. Auflage 2015, Vorbemerkungen zu § 1 AStG, Rn. 14, El.130, Stand Oktober 2015.

Daneben besteht die Möglichkeit der Anwendung der Freistellungsmethode (*exemption method*). Anders als bei der Anrechnungsmethode stellt der Ansässigkeitsstaat bei der Anwendung der Freistellungsmethode die im Ausland erzielten Einkünfte des im Inland Steuerpflichtigen von der Steuer frei, indem er die Einkünfte von der Bemessungsgrundlage ausnimmt.⁴²⁵ Die Freistellungsmethode korrespondiert mit der Kapitalimportneutralität.⁴²⁶ Die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sehen in der Regel die Anwendung der Freistellungsmethode vor. Hierzu bestehen spezifische einfachgesetzliche Normen, insbesondere im EStG, welche eine doppelte Besteuerung nach diesen Grundprinzipien verhindern sollen.⁴²⁷ Alle unilateralen Methoden bieten in der entsprechenden Kombination mit den Maßnahmen der anderen, am grenzüberschreitenden Sachverhalt beteiligten Staaten die Möglichkeit doppelte Abzüge oder doppelte Steuerfreistellungen zu erlangen.

2. Maßnahmen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen

Bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen kommt es immer wieder zu unterschiedlichen Ansichten und Ergebnissen der verschiedenen beteiligten Finanzverwaltungen. Dies mündet schließlich oftmals in einer Doppelbesteuerung der internationalen Sachverhalte. Die in Deutschland anerkannten Methoden der Verrechnungspreisbestimmung bei der Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen sind in einem BMF-Schreiben aus dem Jahr 2005 niedergelegt, worauf unter anderem ein Glossar des BMF zu den Verrechnungspreisen aus dem Jahr 2014 Bezug nimmt.⁴²⁸ Dennoch besteht im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen stets große Rechts- und Planungsunsicherheit, weshalb sich gerade in diesem Bereich die Aufnahme einer *Tax Compliance* für das Unternehmen anbietet. Eine solche ist allerdings, neben der Verringerung der Planungsunsicher-

⁴²⁵ Haase, internationales und europäisches Steuerrecht, S. 17, Rn. 42.

⁴²⁶ Elicker, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 129. Auflage 2015, Vorbemerkungen zu § 1 AStG, Rn. 14 f., El. 113, Stand Oktober 2015.

⁴²⁷ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Auflage, S. 421, Rn. 1455-1458, S. 426, Rn. 1466.

⁴²⁸ BMF-Schreiben vom 12.4.2005- IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl 2005 I S. 570: „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren)“, VWG-Verfahren Tz. 3.4.10.3; BMF- Glossar „Verrechnungspreise“ vom 19.5. 2014 (BStBl. I 838) - IV B 5 - S 1341/07/10006-01.

heit und der Steuerrisiken für die Unternehmen, auch vor dem Hintergrund der Nutzung weiterer Gestaltungsfreiräume sinnvoll. Im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen, einem Risikobereich für alle Beteiligten, ist ein verantwortungsvolles Handeln beider Seiten umso wichtiger.

a) Fremdvergleichsgrundsatz

Die OECD hält Empfehlungen zum Umgang mit den Verrechnungspreisen in Ihren Leitsätzen für multinationale Unternehmen bereit. Dabei ist die zentrale Empfehlung die Einhaltung des, im OECD-MA enthaltenen, Fremdvergleichsgrundsatzes als international anerkanntem Standard für die Gewinnberichtigung bei verbundenen Unternehmen. Durch den Fremdvergleichsgrundsatz bei der Bestimmung der Verrechnungspreise soll eine möglichst weitgehende steuerliche Gleichbehandlung zwischen multinational verbundenen Unternehmen und einzelnen Unternehmen erreicht werden, indem die zuständigen Finanzbehörden die Angemessenheit der konzerninternen Preise für Lieferungen und Leistungen sonstiger Art überprüfen.⁴²⁹ In § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG wird bei der Berichtigung von Einkünften der Fremdvergleichsgrundsatz legal definiert: „Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“ Damit folgt das Außensteuergesetz dem im internationalen Steuerrecht für die Einkunftsabgrenzung anerkannten Grundsatz des so genannten *dealing-at-arm's-length-Principle*.⁴³⁰ Dies erfordert die Kooperation zwischen Steuerpflichtigem und den Steuerbehörden, indem diesen die notwendigen Informationen bereitgestellt werden und die Einhaltung aller gesetzlichen Bestimmungen gewährleistet wird. Dadurch soll einerseits die, entgegen der wirt-

⁴²⁹ Hernler, in Vögele, Geistiges Eigentum- Intellectual Property, Recht-Bilanzierung-Steuerrecht-Bewertung, 1. Auflage 2014, S. 21, Rn. 53.

⁴³⁰ OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, zu Art. 7 Tz. 22, abrufbar unter: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

schaftlichen Realität erfolgende Gewinn- und Verlustverlagerung, andererseits aber insbesondere die Gefahr der Doppelbesteuerung eingedämmt werden. Die Finanzverwaltung möchte die Abweichungen von den fremdüblichen Preisen in der Regel möglichst gering halten. Dies führt im besten Fall zu einer Bestimmung einer möglichst engen Bandbreite von angemessenen Preisen. Doch selbst hier besteht das Risiko für das Unternehmen, dass es zu einer nachträglichen Einkünftekorrektur durch die Finanzbehörden kommt. Denn trotz des von den Finanzverwaltungen weltweit anerkannten Fremdvergleichsgrundsatzes birgt die konzerninterne Verrechnungspreisbestimmung große Unsicherheiten für die Unternehmen.

Durch die stark voranschreitende Globalisierung und die wachsende Vernetzung, insbesondere in Form der ausländischen Direktinvestitionen, kommt den Verrechnungspreisen eine entscheidende Bedeutung für die Steuerverbindlichkeiten der multinationalen Unternehmen und die Verteilung der Steuerbemessungsgrundlage zwischen deren Tätigkeitsstaaten zu.⁴³¹ Den multinationalen Unternehmen ist dabei an steuergünstigen Verrechnungspreisbestimmungen gelegen. Geht man bei der Steuerplanung einen Schritt weiter, können die unter Dritten üblichen Preise und Grundsätze noch zu weiteren Vorteilen genutzt werden. Dies geschieht, indem der Fremdvergleichsgrundsatz steuerplanerisch günstig eingesetzt wird, wobei der Kern der Idee auf der Gewinnverschiebung innerhalb des Konzerns liegt. Unter Zugrundelegung des Fremdvergleichsgrundsatzes wird Steuersubstrat daher konzernintern allokiert, um steuergünstig die Gewinne zu verlagern.

aa) Allokation des Steuersubstrats

Ein den aggressiven Steuergestaltungen oft innewohnender Mechanismus ist die Allokation des Steuersubstrats zu bestimmten Posten, hinsichtlich deren Lieferung und Leistung die Verrechnungspreise zu bestimmen sind.

⁴³¹ OECD (2011), OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/corporate/mne/48808708.pdf>, S. 72 ff, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

1) Kapital in Form von Zinserträgen und Zinsaufwand

Die Allokation von Kapital,⁴³² zumeist in Form von Eigenkapital, auf unterschiedliche Unternehmensteile erfolgt oftmals durch Zinszahlungen zwischen den einzelnen Unternehmen des Konzerns. Dadurch erhält eine Gesellschaft, bevorzugt die Gesellschaft, welche der Besteuerung im Niedrigsteuerland unterliegt, Zinserträge, während die andere Gesellschaft, die der höheren Besteuerung unterliegt, Zinsaufwand geltend machen kann. Gewährt also beispielsweise die Tochtergesellschaft im Niedrigsteuerland der Konzernmutter im Hochsteuerland ein Darlehen, so verringert sich der Gewinn der Muttergesellschaft im Hochsteuerland durch die Zinszahlungen an die Tochtergesellschaft. Voraussetzung für eine solche Darlehensgewährung ist natürlich immer, dass die Leistungsbeziehung ernst gemeint ist. Dies wäre zweifelhaft, wenn eine Rückzahlung von vorneherein nicht erfolgen soll, wobei es sich um eine verdeckte Einlage handelt oder zumindest die Darlehensvergütungen nicht angemessen im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes sind.

2) Risiko unter Abgrenzung zwischen Entrepreneur und Routinefunktion

Ein weiteres wichtiges Thema hinsichtlich der Verrechnungspreise im Rahmen der „Aggressiven Steuerplanung“ ist die Abgrenzung zwischen einerseits einem Entrepreneur und andererseits einer Routinefunktion.⁴³³ Laut des Glossars des Bundesministeriums für Finanzen zu den Verrechnungspreisen ist ein „Entrepreneur [...] ein Unternehmen, - das typischerweise über die zur Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Werte verfügt,- das die wesentlichen, für den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen ausübt und - das die wesentlichen Risiken übernimmt.“ Weiter steht „dem Entrepreneur [...] regelmäßig das Konzernergebnis zu, das nach Abgeltung von Funktionen anderer nahestehender Unternehmen verbleibt (Residualbetrachtung).“⁴³⁴

⁴³² PWC, Transfer Pricing Perspective Deutschland Jahrbuch 2010/2011, <https://www.pwc.de/de/newsletter/steuern-und-recht/assets/transfer-pricing-perspective-jahrbuch-2010-11.pdf>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴³³ PWC, Transfer Pricing Perspective Deutschland Jahrbuch 2010/2011, <https://www.pwc.de/de/newsletter/steuern-und-recht/assets/transfer-pricing-perspective-jahrbuch-2010-11.pdf>, S. 10 f., zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴³⁴ BMF-Glossar „Verrechnungspreise“ vom 19.5.2014 (BStBl.2014 I S. 838) - IV B 5 - S 1341/07/10006-01, S. 6, „Entrepreneur“; Tz. 3.4.10.2 Buchst. b VGr-Verfahren vom 12. April 2005, (BMF IV B 4 – S. 1341 – 1/05).

Eine Routinefunktion lässt sich hingegen unter Beachtung der Stellung im Konzern und im Vergleich zu und im Zusammenspiel mit anderen Funktionen ermitteln. Dabei muss es sich aber nicht notwendig um eine einfach ausführbare Tätigkeit handeln, um von einer Routinefunktion sprechen zu können. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob sich für die in Frage stehende Tätigkeit verhältnismäßig einfach Vergleichspreise beziehungsweise Margen finden lassen. So kommt es gerade nicht auf den Beitrag zur Wertschöpfung in der Unternehmensstruktur an. Vielmehr ist das Vorhandensein von Marktpreisen für die Tätigkeit im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz ausschlaggebend und lassen diese als eine Routinefunktion im Unternehmen identifizieren.⁴³⁵

Auf globalisierten Märkten ziehen sich die Wertschöpfungsketten vieler Konzerne rund um den Globus. Angefangen bei der Forschung und Entwicklung bis hin zum Vertrieb können konzerninterne Unternehmen in zahlreiche Staaten beteiligt sein. Dies kann auch unabhängig von steuerlichen Gesichtspunkten wirtschaftlich sinnvoll sein, wenn man zum Beispiel an das weltweit divergierende Lohnniveau denkt. Daneben sind Steuern jedoch ein erheblicher Wirtschaftsfaktor. So bedarf es einer Analyse der von den Konzerngesellschaften ausgeübten Funktionen und der jeweiligen Risikotragung, insbesondere nach Funktionsverlagerungen.⁴³⁶ Eine solche liegt im Sinne des § 1 Abs. 2 FVerlV insbesondere vor, wenn ein Unternehmen durch die Abspaltung sowohl von Funktionen als auch vom dazugehörigen Risiko in ein reines Auftrags- und Lohnfertigungsunternehmen verwandelt wird. Denn soll eine möglichst geringe Konzernsteuerquote erreicht werden ist es von Vorteil, wenn Gesellschaften mit strategischen und unternehmerischen Aufgaben im Konzern in Niedrigsteuerländern ansässig sind, während die Routinefunktionen von Gesellschaften in Staaten mit einer entsprechend höheren Steuerquote übernommen werden. Dieser steuerplanerischen Maßnahme liegt die Idee zugrunde, dass die Residualgewinne- oder Residualverluste, welche dem Strategieträger nach Abzug der Kapitalkosten für die Funktionen der ihm sonst nahestehenden Gesellschaften verbleiben, großen Schwankungen unterliegen können. Bei den Routinefunktionen aus-

⁴³⁵ Vögele, in Vögele/Witt, Verrechnungspreise, 4. Auflage 2015, Kapitel G: Standardmethoden, Rn. 18.

⁴³⁶ Vögele, in Vögele/Witt, Verrechnungspreise, 4. Auflage 2015, Kapitel G: Standardmethoden, Rn. 14.

übenden Gesellschaften ist der -wenn auch geringere Gewinn- jedoch in der Regel konstant und vorhersehbar, sofern sich keine Abweichungen vom gewöhnlichen Geschäftsbetrieb ergeben.⁴³⁷

Die damit im Zusammenhang stehenden Gestaltungen sind vor allem unter dem Begriff der verlängerten Werkbank bekannt. Die fertigende Gesellschaft hat dabei keinerlei wirksame wirtschaftliche Einflussmöglichkeiten auf den Herstellungsprozess oder weitere im Zusammenhang damit stehende Faktoren wie den anschließenden Vertrieb. Vielmehr wird im Auftrag der, zum Beispiel das erforderliche Patent innehabenden Gesellschaft gefertigt beziehungsweise die jeweilige Leistung erbracht.⁴³⁸

Derartige Strukturen werden oftmals im Rahmen von Holdingkonzepten aufgesetzt, indem einerseits in eine strategische Ebene und andererseits eine operative Ebene unterteilt wird.⁴³⁹ Mangels bestehender Nutzungsrechte an dem für die Fertigung erforderlichen Know-How handelt es sich bei dem, dem Auftrag zugrundeliegenden Vertrag um keinen Lizenzvertrag.⁴⁴⁰ Entlohnt wird der Auftrag in der Regel, vor allem wenn es sich um einen so genannten Lohnfertiger⁴⁴¹ handelt, nach der *Cost-Plus-Methode*, der Kostenaufschlagsmethode.⁴⁴² Dabei werden dem leistungserbringenden Unternehmen die anfallenden Kosten für die Leistung sowie („plus“) ein angemessener Gewinnaufschlag gezahlt. Dies entspricht oft nicht dem Marktpreis der Leistung, soll aber zumindest daran angelehnt sein.⁴⁴³ Die Unsicherheiten hinsichtlich der angefallenen Kosten einerseits, vor allem aber bei der Evaluation eines angemessenen Gewinnaufschlags, lassen weitere Freiräume für die Steuerplanung entstehen. Durch die Einschaltung von Routineunternehmen an unterschiedlichen Märkten entstehen beim risikotragenden Entrepreneur Residualgewinne, welche nicht unerhebliche Teile des Kon-

⁴³⁷ Engler/Wellmann, in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise 4. Auflage 2015, Kapitel N: Dienstleistungen, Rn. 441.

⁴³⁸ Osterrieth, in Osterrieth, Patentrecht, 5. Auflage 2015, 5. Teil Patent im Rechtsverkehr, Rn. 695.

⁴³⁹ Schaumburg, in Schaumburg/Piltz, Holdinggesellschaften im internationalen Steuerrecht, Steuerliche Gestaltungsziele bei Holdinggesellschaften, S. 6, Tz. 2.

⁴⁴⁰ Winzer, in Pfaff/Osterrieth, Lizenzverträge, 3. Auflage 2010, B. Formularkommentar, Rn. 588.

⁴⁴¹ Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, S. 460, Tz. 4.1.

⁴⁴² Kraft, in Kraft, Außensteuergesetz, 1. Auflage 2009, § 1 AStG Berichtigung von Einkünften, Rn. 233.

⁴⁴³ Pfaff/Nagel/Wittkowski, in Pfaff/Osterrieth, Lizenzverträge, 3. Auflage 2010, A. Allgemeiner Teil, Rn. 661.

zerngewinns ausmachen können.⁴⁴⁴ Dadurch kann in großen Mengen steuer-
günstig Steuersubstrat verlagert werden.⁴⁴⁵

3) Lizenzerträge und -aufwand bei immateriellen Wirtschaftsgütern

Sofern einem in die Konzernstruktur eingebundenen Unternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter überlassen werden hat dies unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu erfolgen. Diese Transaktionen beinhalten in der Regel Lizenzzahlungen, wie auch das Beispiel von *Google* zeigte. In Anlehnung an Artikel 12 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens definiert das Bundeszentralamt für Steuern Lizenzgebühren als „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, (...), von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden“.⁴⁴⁶ Danach handelt es sich dabei um Gegenleistungen für die Nutzung der Rechte mittels der Ausübung oder der Verwertung.

Zur Begriffsdefinition, was immaterielle Wirtschaftsgüter sind, kann weiter auf R 5.5 Abs. 1 EStR zurückgegriffen werden. Danach sind immaterielle Wirtschaftsgüter vor allem Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile in einem Unternehmen. Im Einzelnen gemeint sind damit zum Beispiel gewerbliche Schutzrechte. Ähnliche Rechte können insbesondere Patente, Markenrechte, Lizenzen oder Urheberrechte sein. Daneben sind noch Rechtspositionen zu nennen, welche zum Beispiel in Nutzungsberechtigungen dinglicher Art oder schuldrechtlicher Art bestehen können oder in Wettbewerbsrechten. Sonstige wirtschaftliche Werte und Vorteile eines Unternehmens können das *Know-how*,

⁴⁴⁴ Engler/Wellmann, Verrechnungspreise 4. Auflage 2015, Kapitel N: Dienstleistungen, Rn. 441.

⁴⁴⁵ Loose, Tax-Management der kapitalmarktorientierten internationalen Unternehmung, 2009, S. 111, Tz. 2.3.2.2.2.

⁴⁴⁶ Bundeszentralamt für Steuern zur Freistellung und Erstattung bei der Abzugssteuerentlastung im internationalen Steuerrecht, abrufbar unter: http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Abzugsteuerentlastung/Freistellung_Erstattung/FAQ/FAQ_node.html, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

Patente, der Kundenstamm oder auch Marken sein.⁴⁴⁷ Der BEPS-Aktionsplan der OECD enthält ebenfalls keine abschließende Legaldefinition der immateriellen Wirtschaftsgüter. Denn laut OECD soll es für diese keine adäquate Definition geben. Entweder sei eine solche zu weit oder zu eng. Dafür werden Kriterien aufgestellt, bei deren Vorliegen es sich im Rahmen von grenzüberschreitenden Gestaltungen um immaterielle Wirtschaftsgüter handeln soll. Zunächst darf es sich dabei weder um ein materielles Wirtschaftsgut noch um ein Finanzprodukt handeln. Weiter muss es wirtschaftlich besessen und kontrolliert werden können. Und schließlich müsste eine Übertragung oder Überlassung an fremde Dritte einer Vergütung unterliegen. Diese fremdübliche Vergütung stellt den Verrechnungspreis dar, welcher im Rahmen der Lizenzvereinbarung zu bestimmen ist.⁴⁴⁸ Die deutsche Finanzverwaltung nutzt bei der Bewertung der Lizenzen die so genannte Lizenzkartei, welche allerdings nicht öffentlich zugänglich ist. Anhand dieser Kartei kann im Falle einer Betriebsprüfung die Angemessenheit einer Lizenzvereinbarung überprüft werden, wenngleich dabei stets die Einzelfallgestaltung im Mittelpunkt der Betrachtung liegen muss. Sollten für den individuellen Fall keine Vergleichspreise vorliegen, kann der Verrechnungspreis unter Zugrundelegung einer sachgerechten Bemessungsgrundlage durch den Ansatz von Nutzungsentgelten bestimmt werden.⁴⁴⁹ Beliebte in diesem Kontext sind vor allem der Ex- und Import von IT-Daten, wie die, aus steuerplanerischer Sicht sicherlich als erfolgreich einzustufenden, Beispiele von *Google* und *Apple* zeigen.⁴⁵⁰

⁴⁴⁷ Maier, Walter, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon Edition 04/2015, immaterielle Wirtschaftsgüter, Rn. 1f.

⁴⁴⁸ „In these Guidelines, therefore, the word “intangible” is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances.” OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Tz. 6.6, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315351e.pdf?expires=1450432688&id=id&accname=guest&checksum=C42DBFE30F24C059B1797A7805BED89F>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴⁴⁹ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, S. 461, Tz. 4.3; BMF-Schreiben vom 29. April 1997, BStBl 1997 I S. 541, Tz. 1.1.

⁴⁵⁰ Zu den Tax Rulings zwischen Luxemburg und Apple beispielsweise die Luxemburg Leaks Datenbank, abrufbar unter: <https://www.documentcloud.org/documents/1345315-apple-2012-tax-returns.html>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016.

Zur Veranschaulichung dient ein Beispiel einer Markenrechtsüberlassung im Konzern.⁴⁵¹ Wird der Konzernname an ein Unternehmen im Konzern überlassen, ist zunächst einmal fraglich, ob es sich bei dem Konzernnamen überhaupt um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelt. Man könnte argumentieren, dass es sich um einen Konzernrückhalt handelt. Im aktuellen BEPS Aktionsplan zu Aktionspunkt 8 definiert die OECD den Konzernrückhalt als zufälligen Vorteil, welcher gerade keine konzerninternen Dienstleistungen begründen soll. Liegt weder eine Dienstleistung noch ein sonstiger Leistungsaustausch vor, kann kein Entgelt für diesen gerade zufällig entstandenen Vorteil verrechnet werden. Nachdem der Konzernnamen an ein konzerninternes Unternehmen geht, resultiert die vorteilhafte Bonitätssteigerung in dieser Höhe alleine aus der Zugehörigkeit zur Konzernstruktur, womit es sich um keine entgeltfähige Transaktion handeln würde. Mangels steuerlicher Verrechenbarkeit der Lizenzentgelte würde eine Behandlung anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes daher ausscheiden.⁴⁵² Vorliegend handelt es sich beim Konzernnamen jedoch unproblematisch weder um ein materielles Gut noch um ein Finanzprodukt. Der Markenname kann auch wirtschaftlich besessen und kontrolliert werden. Problematisch ist alleine die dritte Voraussetzung der OECD. Die Überlassung an einen fremden Dritten müsste einer Vergütung unterliegen. Es kann allerdings auch bei einem Konzernnamen ein eigenständiges marktfähiges Wirtschaftsgut im Sinne der Kriterien der OECD vorliegen, wenn der Konzernname als eine Dachmarke markenrechtlichem Schutz unterliegt und eine Überlassung dieses Namens der Absatzförderung im Unternehmen dienen kann. Danach könnte schließlich im Entwickeln dieser Dachmarke eine eigenständige Wertschöpfung des Mutterkonzerns gesehen werden. Davon ausgehend, handelt es sich doch um eine entgeltfähige konzerninterne Transaktion, wonach es der Lizenzierung des Konzernnamens bedarf und der Fremdvergleichsgrundsatz Anwendung findet.⁴⁵³ Stellt man näm-

⁴⁵¹ Fall angelehnt an Sterner, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht – Fallstudie „1. Markenrechtsüberlassung“ S. 106ff., abrufbar unter: www.kpmg.com/de/de_new/seiten_koeln-transfer-pricing-2014-kpmg.pdf, zuletzt abgerufen am 15.11.2016; BFH I R 68/81, BStBl. II 1985, 120.

⁴⁵² OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Tz. 6.6, abrufbar unter: <http://www.oecd-library.org/docserver/download/2315351e.pdf>, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁴⁵³ BFH v. 09.08.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, 140.

lich auf einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer ab, würde dieser einem fremden Dritter die Konzernmarke nicht ohne eine entsprechende Verrechnung eines angemessenen Entgelts überlassen.

Es ist nun jedoch schwierig eine angemessene Markenlizenzgebühr zu bestimmen, nachdem für die Überlassung einer Dachmarke an Dritte regelmäßig keine Vergleichswerte hinsichtlich der Lizenzgebühr vorliegen. Daher besteht hier das Einfallstor für die aggressive Steuerplanung. Denn konzernintern kann nun nahezu jeder Preis für die Überlassung der Dachmarke angesetzt und die Gewinne dementsprechend verschoben werden.

bb) Zwischenergebnis

Wenngleich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz Gerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen hergestellt werden soll, bedingt dessen Abstraktheit Regelungsschwächen und kann als Vehikel der Steuerplanung eingesetzt werden.

b) Verrechnungspreisvereinbarungen

Ebenfalls im Zusammenhang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehend und Kernbestandteil vieler aggressiver Steuerplanungsmodelle sind vor der Sachverhaltsverwirklichung erteilte „verbindlichen Vorabzusagen über die Verrechnungspreise“.⁴⁵⁴ Die OECD veröffentlichte zuletzt im Jahr 2010 die so genannten *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.⁴⁵⁵ In diesen Leitlinien, welchen die deutsche Finanzverwaltung folgt, sind Vorgaben für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreistransaktionen durch multinational agierende verbundene Unternehmen enthalten. Eines der Hauptanliegen der Leitlinien ist es mögliche Lösungswege zu finden, um künstliche Gewinnverschiebung mittels falschen Verrechnungspreismethoden zu verhindern. Als Lö-

⁴⁵⁴ BMF v. 05.10.2006- IV B 4-S 1341-38/06, BStBl. I 2006, 594; Looks, Christian, Advance Pricing Agreements im Aufwind, IWW 1/ 2005, S. 21 ff., abrufbar unter: <https://www.iww.de/pistb/archiv/steuerplanung-advance-pricing-agreements-im-aufwind-f30657>, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁴⁵⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

sung⁴⁵⁶ hierfür werden die *Advance Pricing Arrangements*⁴⁵⁷, kurz APA, genannt. Mittlerweile hat sich allerdings auch bei der deutschen Finanzverwaltung die Bezeichnung als *Agreement*⁴⁵⁸ durchgesetzt.⁴⁵⁹ Grundsätzlich lassen sich drei verschiedene Arten von APA unterscheiden:

aa) Unilaterale APA

Am häufigsten finden *Advance Pricing Agreements* unter der Beteiligung nur eines Staates - unilateral - statt.⁴⁶⁰ Diese Art von APA war in der Vergangenheit am meisten in die Kritik geraten. Denn einzelne Staaten haben den Unternehmen mittels des unilateralen APAs vorteilhafte Konzernverrechnungspreisen garantiert und Steuervorteile gewährt. Das aktuell wohl bekannteste unilaterale APA wurde zwischen Irland und Apple im Jahr 2014 geschlossen. Die EU Kommission erkannte darin eine unerlaubte Beihilfe und Apple zahlte, nach ebenfalls widerwilliger Rückforderung Irlands, die Beihilfe in Höhe von rund 14,3 Milliarden Euro zurück. Die beiden Urteile in den von Irland und Apple eingereichten Nichtigkeitsklagen hinsichtlich der Frage, ob es sich um eine selektiv begünstigende Maßnahme handelt, die aus staatlichen Mitteln finanziert wurde und den Wettbewerb zumindest zu verfälschen droht, stehen noch aus.⁴⁶¹

Der größte Nachteil des lediglich einseitigen APAs besteht darin, dass die dem Unternehmen nahestehenden Personen, darunter vor allem deren ausländische Konzerngesellschaften, zum Teil von der Verbindlichkeit der Vorabzusage nicht miteingeschlossen werden und damit kein umfassender Schutz vor Doppelbesteuerung besteht. Denn die jeweils nach nationalem Recht geschlossenen ein-

⁴⁵⁶ OECD (2011), OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing, S. 193, Tz. F.1.4.123.

⁴⁵⁷ Der ECOFIN-Ministerrat spricht im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisgestaltungen, wie die OECD, ebenfalls von „advance pricing arrangements“.

⁴⁵⁸ U. a. im Änderungsvorschlag der EU zur EU- Amtshilferichtlinie ist die Rede von Vorabverständigungsvereinbarung, Vorabverständigungsverfahren, Verrechnungspreisvereinbarung und dem „Advance Pricing Agreement“, vgl. Art. 3 Nr.14 EUAHir-Entwurf; Siehe auch COM (2015) 135 final, 2.

⁴⁵⁹ OECD (2011), OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing, S. 193, Tz. F.1.4.123.

⁴⁶⁰ DiBars, in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, §178a AO, Rn. 7f., Stand 165. EL Juli 2015.

⁴⁶¹ Pressemitteilung EU Kommission vom 04.10.2017, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/germany/news/20171004-apple-irland_de, zuletzt abgerufen am 01.02.2018; Juve-Steuermarkt, „Apple-Steuerstreit: EU-Kommission stellt Verfahren gegen Irland ein“, Artikel vom 22.10.2018, abrufbar unter: <https://www.juve-steuermarkt.de/nachrichten/namenundnachrichten/2018/10/apple-steuerstreit-eu-kommission-stellt-verfahren-gegen-irland-ein>, zuletzt abgerufen am 09.12.2018.

seitigen APAs binden die anderen Staaten, in welchen das Unternehmen ebenfalls steuerpflichtig ist, nicht. Die Verrechnungspreismethode ist dann lediglich durch die Finanzbehörde eines Landes abgesichert und es kann bei den Auslandsgesellschaften des Unternehmens durch die jeweiligen anderen Staaten durchaus noch zu einer Einkünftekorrektur und dadurch einer Doppelbesteuerung auf Konzernebene kommen.⁴⁶²

In Deutschland werden unilaterale Verfahren daher nur durchgeführt, wenn der Steuerpflichtige im vorgelegten konkreten Einzelfall ein berechtigtes Interesse hat. Ein solches besteht in der Regel, wenn es einen Sachverhalt betrifft, bei welchem es um die Besteuerung eines Sachverhaltes mit einem Nicht-DBA-Staat geht.⁴⁶³ Das zuständige Finanzamt, die für die Erteilung der Vorabzusage zuständige Landesbehörde sowie das, in multinationalen Fällen die Vorabverständigungsverfahren im engeren Sinne durchführende, Bundeszentralamt für Steuern, müssen dem Antrag einvernehmlich zustimmen.⁴⁶⁴ Eine unerlaubte Beihilfe durch Deutschland erscheint daher weniger wahrscheinlich, als in Staaten, in denen lediglich ein einzelner Beamter über die Vergabe von APAs entscheiden kann.⁴⁶⁵

bb) Bilaterale APA

Handelt es sich um ein bilateral geschlossenes APA sind das steuerpflichtige Unternehmen sowie dessen verbundene Unternehmen in zwei unterschiedlichen Staaten mit den entsprechenden nationalen Steuerbehörden involviert. Man spricht dabei auch von einem zwischenstaatlichen Koordinierungsverfahren,

⁴⁶² Looks, Christian/Waldens, Stefan/Kerick, Ulrich, Advance Pricing Agreements im Aufwind, PISStB, IWW, Ausgabe 01/2005, S. 21 Tz. 2.1.

⁴⁶³ Merkblatt v. 05.10.2006, Tz. 1.2, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 14.12.2015; = BMF v. 5. 10. 2006, IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl I 2006, 594, Beck-Verw 079289, Tz. 1.2.

⁴⁶⁴ Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“- APAs) v. 05.10.2006, Tz. 1.2, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/International-es_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016

⁴⁶⁵ Hierzu u.a. ein Artikel von International Tax Review: www.internationaltaxreview.com/Article/3406724/Global-Tax-50-2014-Marius-Kohl.html, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

welches tatsachen- und rechtsanwendungsbezogen ist. Das Besteuerungssubstrat, welches aus den grenzüberschreitenden Transaktionen resultiert, wird zwischen den beteiligten Staaten aufgeteilt und Doppelbesteuerung vermieden.⁴⁶⁶ Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist strikt zwischen der innerstaatlichen und der zwischenstaatlichen Ebene zu trennen. Einerseits interagieren die beiden Steuerbehörden miteinander im Rahmen einer Art zwischenstaatlichem Verständigungsverfahren. Dieses Verfahren unterliegt jedoch, anders als Verständigungs- und Schiedsverfahren sonst, keinem Einigungs- oder Gewährungszwang,⁴⁶⁷ sofern es sich um mindestens einen nicht EU-Mitgliedsstaat handelt und die EU-Schiedsrichtlinie keine Anwendung findet.⁴⁶⁸ Andererseits läuft zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung des Staates mit dem umfänglichen Besteuerungsrecht für das Unternehmen ein innerstaatliches Besteuerungsverfahren. Das Verständigungsverfahren zwischen den Staaten erfolgt, nachdem ein Vorgespräch zwischen dem Steuerpflichtigen und der jeweiligen Finanzverwaltung erfolgt ist.⁴⁶⁹

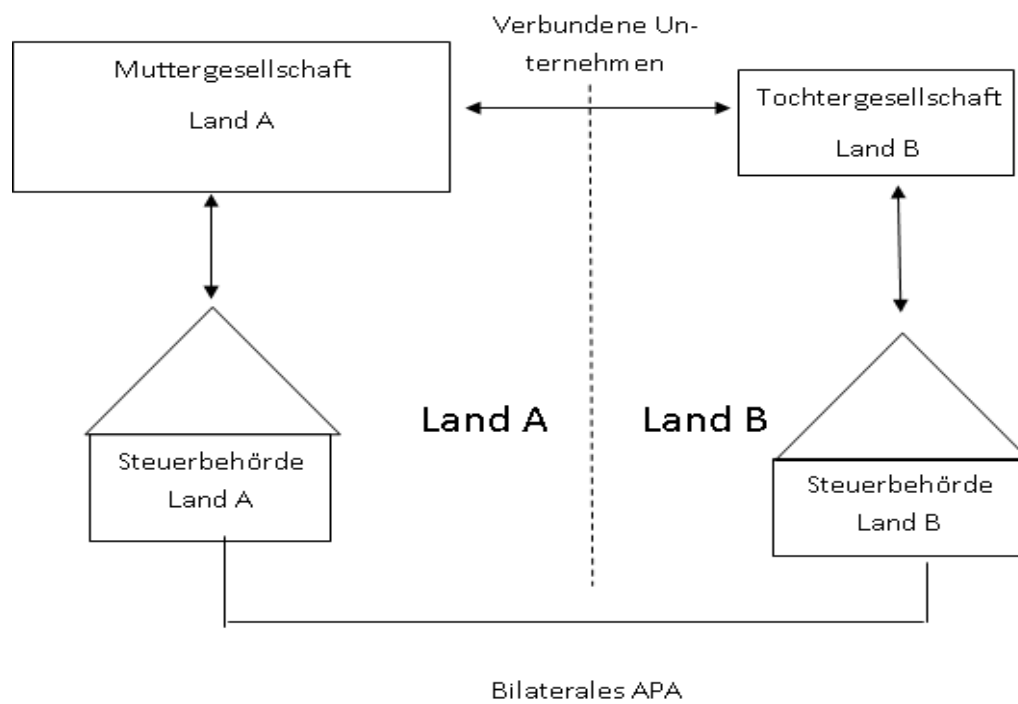
⁴⁶⁶ Andresen, Konzernverrechnungspreise für multinationale Unternehmen, Paradigmenwechsel bei der steuerlichen Einkünfteabgrenzung, 1999, S. 174, Tz. 3 a).

⁴⁶⁷ Fey, Verständigungsverfahren, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon Edition4/15, Rn. 1-19 (18).

⁴⁶⁸ Dißbars, Schwarz/Pahlke, AO/ FGO, §178a AO, Rn 1, Stand 165. EL Juli 2015.

⁴⁶⁹ Baumhoff, Präsentation Flick Gocke Schaumburg, „Konfliktbereinigung und Konfliktvermeidung im internationalen Steuerrecht“, S.25 f., v. 28.4.2014, abrufbar unter: http://www.ifa-deutschland.de/140428_Konflikt-bereinigung_und_Konfliktvermeidung_im_internationalen_Steuerrecht.pdf, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

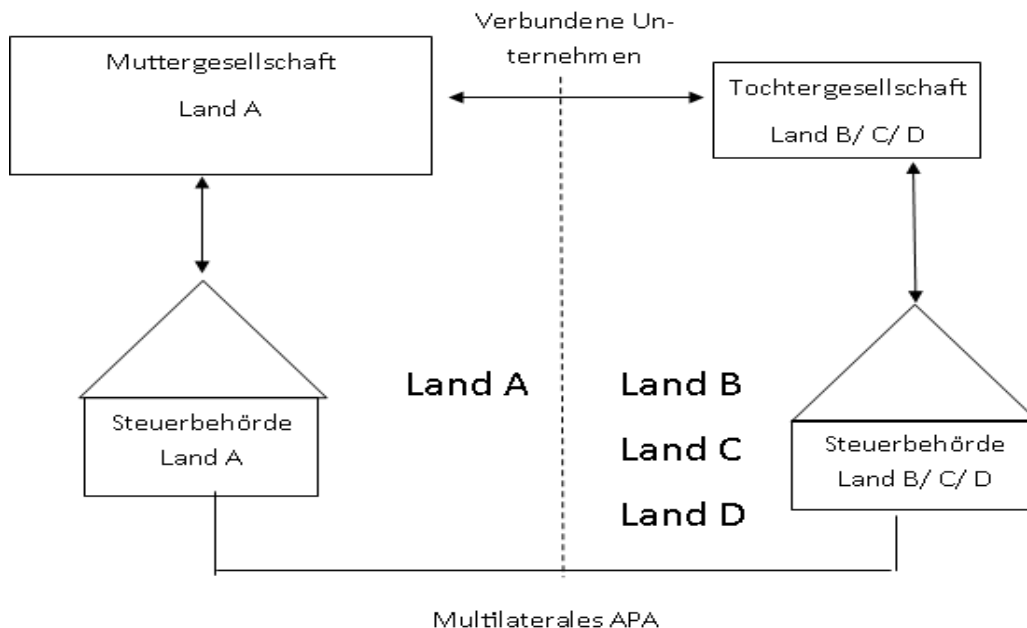
Abb. 11: Bilaterales APA



cc) Multilaterale APA

Dementsprechend sind es bei einem multilateralen APA für gewöhnlich der Steuerpflichtige, welcher verbundene Unternehmen in mindestens drei Staaten aufweist und die Steuerbehörden aus diesen beteiligten Ländern, welche ein APA schließen.⁴⁷⁰

Abb. 12: Multilaterales APA



dd) Ursprüngliche Zielsetzung

Laut des BMF⁴⁷¹ führen die deutschen Finanzbehörden die APA-Verfahren mit dem Ziel durch, Meinungsverschiedenheiten einerseits zwischen den Steuerverwaltungen der verschiedenen Staaten und andererseits auch mit den Unternehmen hinsichtlich der Verrechnungspreismethoden soweit wie möglich präventiv und einvernehmlich zu verhindern. Dadurch soll einer drohenden wirtschaftlichen Doppelbelastung beziehungsweise Doppelbesteuerung, soweit wie möglich im Voraus begegnet werden. Dies gelingt insbesondere bei bi- und multilateralen

⁴⁷⁰ Schmid, Advance Pricing Agreements, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, S. 736.

⁴⁷¹ Merkblatt v. 05.10.2006, Tz. 1.1, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

APAs.⁴⁷² Die APAs verhindern dadurch unter anderem eine Doppelbesteuerung, welche aus der Einkünftekorrektur eines beteiligten Staates erfolgt. Denn es kommt bei konzerninternen Transaktionen nicht selten zur Erfassung von Erträgen bei einer Konzerngesellschaft, während bei der anderen Konzerngesellschaft kein entsprechender Aufwandsabzug erfolgt. Dieses Problem stellt sich zwar insbesondere, wenn der andere Vertragsstaat keine Gegenberichtigung zulässt. Doch es taucht auch, trotz den in den Doppelbesteuerungsabkommen oftmals vorgesehenen Möglichkeiten zum Verständigungsverfahren auf, nachdem diese ebenfalls keine umfängliche Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen herstellen. Daher soll mit den APAs - vor allem in multinationaler Form - sichergestellt werden, dass alle beteiligten Staaten die Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen anerkennen und eine Doppelbesteuerung durch die Erfassung der Erträge ohne entsprechend hohen Aufwandsabzug vermieden wird.⁴⁷³

Aus diesem Konfliktvermeidungspotential resultiert die ursprüngliche Bedeutung für die Unternehmen, deren internationale Ausrichtung genaue Bestimmungen und Instrumente bei den Verrechnungspreisen bedarf. Laut OECD sollen die „APA [...] die herkömmlichen Instrumentarien der Verwaltung, der Gerichte und der Abkommen zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen ergänzen. Sie können sich dann als äußerst nützlich erweisen, wenn herkömmliche Instrumentarien versagen oder deren Anwendung sich als schwierig erweist.“⁴⁷⁴ Grundidee der APAs war die Schaffung eines präventiven Instruments zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten, nachdem die steigende Anzahl an Fusionen und Gründungen außerhalb des eigenen Staates die unternehmensinternen Verrechnungspreise immer mehr an Bedeutung gewinnen ließen.⁴⁷⁵ Für die Finanzverwaltung liegt der Vorteil von APAs hingegen vor allem in der frühzeitigen Kenntniserlangung und dem Zugang zu Daten der Unternehmen.⁴⁷⁶ Denn die

⁴⁷² Schmid, Advance Pricing, Agreements, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, S. 757.

⁴⁷³ Lühn, Quantitative internationale Steuerplanung, S. 27.

⁴⁷⁴ OECD (2011), OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing, S. 193, Tz. F.1.4.123 f., abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-verrechnungspreis-leitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de#page193, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴⁷⁵ Voller/Eikel/Sureth, StuW 2013, S. 367 (367).

⁴⁷⁶ Schmid, Advance Pricing Agreements, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, S. 747.

Festlegung der konzerninternen Verrechnungspreise für grenzüberschreitende Transaktionen wirkt sich auf die Verteilung der Steuerbemessungsgrundlage und somit auf die Höhe der Steuereinnahmen aus.⁴⁷⁷ Durch die Interaktion mehrerer beteiligter Steuerverwaltungen im Vorfeld der Planung sollten Meinungsverschiedenheiten der Fiskalisten geklärt und eine mögliche Nachversteuerung vermieden werden.⁴⁷⁸ Sämtliche Konflikte im Hinblick auf die Angemessenheit der Verrechnungspreisbestimmung zwischen den Unternehmen mit betriebswirtschaftlichen Zielen einerseits und den Finanzbehörden, welche das Steueraufkommen sichern wollen andererseits, sollten bereits vor der Sachverhaltsverwirklichung verhindert werden.⁴⁷⁹

ee) Rechtsgrundlage

Die Rechtsgrundlage für eine verbindliche nationale Verrechnungspreisvereinbarung mit der deutschen Finanzverwaltung liegt laut der OECD in Art. 25 Abs. 3 S.1 OECD-MA der Verrechnungspreisrichtlinien.⁴⁸⁰ Die einzige kodifizierte Norm im Hinblick auf ein mindestens bilateral geschlossenes APA durch eine deutsche Finanzbehörde ist §178a AO, der die Kosten des Vorabverständigungsverfahren regelt.

Das BMF trifft im Merkblatt keine genaue Aussage hinsichtlich der Rechtsgrundlage der dem Steuerpflichtigen erteilten Vorabzusage. Es wird alleine klar gestellt, dass es sich bei der Vorabzusage um einen begünstigenden Verwaltungsakt im Sinne des § 130 Abs. 2 AO handelt, welcher unter Widerrufsvorbehalt erteilt wird.⁴⁸¹ In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass es eine Rechtsgrundlage im eigentlichen Sinne überhaupt nicht gibt. Vielmehr handle es sich, zumindest bei bi- und multilateralen APAs, um eine völkerrechtlich gebo-

⁴⁷⁷ Voller/Eikel/Sureth, StuW 2013, S. 367 (367).

⁴⁷⁸ Schmid, Advance Pricing Agreements, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, S. 739.

⁴⁷⁹ Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, S. 453, 3.3.

⁴⁸⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, abrufbar unter: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010tpg-2010-en#page172>, Tz. 4.140f, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴⁸¹ Merkblatt 05.10.2006, Tz. 1.2, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

tene Umsetzung von auf dem jeweiligen DBA beruhenden Vorabverständigungsvereinbarungen, welche ebenfalls einen völkerrechtlichen Vertrag darstellen sollen. Die Vereinbarung aus dem Vorabverständigungsverfahren mit dem anderen Staat ist für die Behörde bindend und wird schließlich entsprechend der Empfehlung des Art. 25 OECD-MA⁴⁸² mit dem vereinbarten Inhalt durch verbindliche Zusagen an den Steuerpflichtigen umgesetzt.⁴⁸³ Außerdem vertreten wird eine weitere Ansicht, wonach es sich bei der innerstaatlichen Seite des APA, der Vorabzusage, um eine verbindliche Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO handeln soll. Die Kostenpflicht nach § 178 a AO wäre dann *lex specialis* zu § 89 Abs. 3- Abs. 5 AO, zumal die Umsetzung völkerrechtlich vorgeschrieben ist und der eigentliche Verwaltungsaufwand im Vorabverständigungsverfahren liegt.⁴⁸⁴ Jedoch ist § 89 Abs. 2 AO für unilaterale Fälle vorgesehen und scheidet alleine deshalb als Rechtsgrundlage im Zusammenhang mit APA-Verfahren aus.⁴⁸⁵ Es muss daher an dieser Stelle festgestellt werden, dass es aktuell an einer entsprechenden Rechtsgrundlage und somit der Zulässigkeit derartiger Vereinbarungen fehlt.

ff) Ablauf

Seit der Einführung des APA in Deutschland im Jahr 2006, nach ursprünglich amerikanischem Vorbild, bildet das oben bereits erwähnte Merkblatt des Bundesministeriums für Finanzen die wichtigste Grundlage hinsichtlich der Verfahrensgestaltung.⁴⁸⁶ Prinzipiell sind sämtliche Steuervereinbarungen zwischen dem im Inland steuerpflichtigen Unternehmen und den Finanzbehörden im deutschen

⁴⁸² Abrufbar unter: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/720739_25/, zuletzt abgerufen am 10.09.2018.

⁴⁸³ Vollert/Eikel/Sureth, StuW 4/2013, S. 367 (372).

⁴⁸⁴ Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“- APAs) v. 05.10.2006, Tz. 2.3, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Inter-nationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴⁸⁵ Vollert/Eikel/Sureth, StuW 4/2013, S. 367 (371).

⁴⁸⁶ Sofern das Merkblatt des BMF keine besonderen Regelungen enthält, gilt ergänzend das Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BStBl. 2006 I 461, was die Nähe, vor allem der bi- und multilateralen APAs, zu den Verständigungs- und Schiedsverfahren erkennen lässt; Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht- für Studium und Steuerberaterprüfung, S. 452, Tz. 3.3.

Steuerrecht nicht vorgesehen und somit unzulässig. Die steuerrechtlichen Folgen müssen sich aus dem Gesetz ergeben, dessen Tatbestand der steuerliche Sachverhalt erfüllt. Die Steuerpflicht als Rechtsfolge kann nicht Vertragsgegenstand sein oder von der zuständigen Behörde im Rahmen einer Auskunft oder Zusage festgesetzt werden. Es bedarf für die Festsetzung der Steuerpflicht stets eines Verwaltungsaktes der Finanzbehörde.⁴⁸⁷ Deshalb sieht die deutsche Finanzverwaltung bei einem APA-Verfahren einen zweistufigen Aufbau vor, wonach ebenfalls angelehnt an die OECD- Leitlinien zur Durchführung von APAs⁴⁸⁸ - aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung die Vorabverständigungsvereinbarung und die Vorabzusage zusammen das *Advance Pricing Agreement* bilden. Nach der Antragsstellung („APA-Antrag“) durch den Steuerpflichtigen selbst ist ein erfolgreiches Vorabverständigungsverfahren zwischen den beteiligten Staaten, im Falle von bi- und multilateralen APAs „Voraussetzung für eine entsprechende Vorabzusage.“⁴⁸⁹ Für die Durchführung von, grenzüberschreitende Sachverhalte betreffende, Vorabverständigungsverfahren entsprechend Art. 25 OECD-MA ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zuständig.⁴⁹⁰ Das BZSt legt daher, stark angelehnt an die Definition der Verrechnungspreisleitlinie der OECD⁴⁹¹, zunächst „vor der Verwirklichung von Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Staaten eine dem Fremdvergleich entsprechende Verrechnungspreismethode zur Bestimmung von Verrechnungspreisen für bestimmte Geschäftsvorfälle in einem bestimmten Zeitraum fest“⁴⁹² und erst im Anschluss wird die verbindliche Vor-

⁴⁸⁷ Merkblatt v. 05.10.2006, Tz. 1.2.f. abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴⁸⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines (Fn. 1), Anhang: Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements Under the Mutual Agreement Procedure („MAP-APA“), S. AN 19 ff.

⁴⁸⁹ Merkblatt v. 05.10.2006, Punkt 1.2, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁴⁹⁰ Zur Aufgabenzuweisung.: BStBl. 2011 I 674.

⁴⁹¹ Verweis innerhalb der Definition der Finanzverwaltung auf: Tz. 2.2 und Tz. 2.4 Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz. 3.4.10 Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 4.124 OECD-Leitlinien 1995, Tz. 3 der OECD-Leitlinien zur Durchführung von APA nach dem Verständigungsverfahren „MAP APA“.

⁴⁹² Merkblatt v. 05.10.2006, Tz. 1.2, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

abzusage gegenüber dem Antragsteller durch das jeweils zuständige Finanzamt erteilt.⁴⁹³ „Daneben können auch weitere Kriterien für die Verrechnungspreisbestimmung, z. B. Ermittlung von Fremdvergleichswerten und Regeln für ihre Fortschreibung im APA-Zeitraum, sachgerechte Anpassungsrechnung, so genannte Gültigkeitsbedingungen im Hinblick auf künftige Ereignisse (*Critical Assumptions*) vereinbart werden.“⁴⁹⁴ Vereinfacht formuliert wird die Methode zur Ermittlung der konzerninternen Verrechnungspreise zwischen dem steuerpflichtigen Unternehmen und der Finanzbehörde zu einer Art Vertragsgegenstand⁴⁹⁵ und bei den APAs handelt es sich im Wesentlichen um zeitlich befristete Vereinbarungen zwischen einem oder gegebenenfalls mehreren Steuerpflichtigen und einer oder mehreren Steueradministrationen.⁴⁹⁶ Das Vorabverständigungsverfahren im engeren Sinne findet also zwischen den zuständigen Behörden der beteiligten Länder oder im Falle einer unilateralen Verständigung zwischen dem BSZt und der jeweiligen Landesbehörde statt.

Die unternehmensinternen Verrechnungspreise dienen damit als Grundlage der Gewinnermittlung im Konzern und somit zur Abgrenzung des durch die Transaktionen im jeweiligen Staat vorhandenen Steuersubstrats.⁴⁹⁷ Ein APA, bei dem die Verrechnungspreismethode festgelegt wird, hilft daher bei der Gewinnabgrenzung, entfaltet für ein später folgendes Besteuerungsverfahren Bindungswirkung für die Staaten und muss folglich mit dem vereinbarten Inhalt innerstaatlich umgesetzt werden.⁴⁹⁸ Dies geschieht durch die Vorabzusage gegenüber dem Steuerpflichtigen und darauf aufbauend den entsprechenden Steuerbescheiden. Der große Vorteil besteht darin, dass die Unternehmen hinsichtlich sämtli-

⁴⁹³ Bundeszentralamt für Steuern zum Thema APAs, abrufbar unter: http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Advance_Pricing_Agreements/advance_pricing_agreements_node.html, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁴⁹⁴ Merkblatt) v. 05.10.2006, Tz. 3.7., abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 30.11.2015.

⁴⁹⁵ Looks/Waldens/Kerick, Advance Pricing Agreements im Aufwind, PISTB, IWW, Ausgabe 01/2005, S. 21, Tz. 1.

⁴⁹⁶ Bundeszentralamt für Steuern zum Thema APAs, abrufbar unter: http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Advance_Pricing_Agreements/advance_pricing_agreements_node.html, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁴⁹⁷ Voller/Eikel/Sureth, StuWi 2013, S. 367 (367).

⁴⁹⁸ Art. 25 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA; Baumhoff, Präsentation Flick Gocke Schaumburg, „Konfliktbereinigung und Konfliktvermeidung im internationalen Steuerrecht“, S.24, v. 28.4.2014, abrufbar unter: http://www.ifa-deutschland.de/140428_Konfliktbereinigung_und_Konfliktvermeidung_im_internationalen_Steuerrecht.pdf, zuletzt abgerufen am 02.12.2015.

cher im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen stehenden Unternehmensentscheidungen Planungs- und Rechtssicherheit für die Zukunft erhalten.⁴⁹⁹

Entspricht die Rechtsauffassung des Antragstellers der Auffassung der zuständigen Steuerbehörde, dann erteilt diese eine positive Zusage, andernfalls eine Absage. Als dritte Möglichkeit bleibt schließlich die abgelehnte Zusage, indem die Steuerbehörde den Antrag vollständig ablehnt.⁵⁰⁰ Das bedeutet also, dass die Steuerbehörde darüber entscheidet, ob die vom Steuerpflichtigen vorgelegte Steuerplanung für die Zukunft genehmigt wird. Im Wesentlichen weicht dies nicht vom gewöhnlichen Besteuerungssystem ab. Jedoch können die Unternehmen in manchen Ländern eine Gestaltung ausprobieren oder gar aushandeln, bevor diese umgesetzt wird und so auch gegebenenfalls im Graubereich befindliche Modelle ohne Gefahr eines Missbrauchsvorwurfs anwenden. Denn die gleichen Steuerbehörden, welche über die APA-Anträge entscheiden, führen schließlich auch die Missbrauchsprüfung durch. Die Gespräche zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem unterlagen- zumindest bisher- dem strengen Steuergeheimnis, weshalb beiden Seiten erhebliche Gestaltungsfreiräume zukamen. Ein gewisser Einfluss der Steuerpflichtigen auch auf die Rechtsfolgen der steuerlichen Gestaltungen mittels der Verständigung kann daher nicht von der Hand gewiesen werden. Deutschland ist allerdings hinsichtlich der Vergabep Praxis bisher nicht in die Kritik geraten.

Es bleibt danach festzuhalten, dass den steuerpflichtigen Unternehmen, insbesondere den multinationalen Konzernen, enorme Gestaltungsfreiheit zuteilwird, indem diese die gegen die Doppelbesteuerung als Problem der mangelnden Harmonisierung geschaffenen Maßnahmen in steuerliche Vorteile umwandeln können.

⁴⁹⁹ Voller/Eikel/Sureth, StuWi 2013, S. 367 (368).

⁵⁰⁰ Merkblatt 05.10.2006, Tz. 3, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Down-loads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

E. Internationaler Steuerwettbewerb und Gestaltungsfreiheit

Solange die unterschiedlichen Steuersysteme innerhalb der EU nicht harmonisiert sind, wird es immer einen innereuropäischen Steuerwettbewerb zwischen den 28 Mitgliedsstaaten geben. Ganz zu schweigen von dem Steuerwettbewerb mit Drittstaaten weltweit. Denn die Steuerautonomie der Länder führt stets zu einem gewissen Maß an natürlichem Steuerwettbewerb. Für Europa befürwortet der EuGH diesen unschädlichen Steuerwettbewerb im Grundsatz.⁵⁰¹ Im Einklang mit dieser Rechtsprechung erklärte der für die Steuern in der EU-Kommission zuständige EU-Kommissar 2014 im Rahmen einer Pressemitteilung zu den Prüfungen hinsichtlich möglicher Beihilferechtsverstöße durch drei EU-Länder: „Der faire Steuerwettbewerb ist für die Integrität des Binnenmarktes, die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen der EU-Mitgliedstaaten und gleiche Wettbewerbsbedingungen für unsere Unternehmen unerlässlich. Unser Wirtschafts- und Sozialmodell ist darauf angewiesen. Also müssen wir alles in unserer Macht Stehende tun, um den fairen Steuerwettbewerb zu schützen.“⁵⁰² Die Nutzung des fairen Steuerwettbewerbes ist daher nicht nur legal, sondern im Hinblick auf die Ziele der EU sogar gewollt.

Nachdem es einen fairen Steuerwettbewerb gibt, welchen es - laut EU -⁵⁰³ zu schützen gilt, erfordert der Umkehrschluss einen unfairen Steuerwettbewerb. Es gibt daher nicht nur den aus den Besteuerungsprinzipien und der mangelnden Harmonisierung der direkten Steuern aufgrund der Steuerrechtsouveränität der Staaten selbst entstehenden Steuerwettbewerb mit Gestaltungsspielräumen für die Steuerpflichtigen. Das eigentliche Problem und die volkswirtschaftlichen Schäden resultieren vielmehr aus initiierten und verzerrten Wettbewerbsbedingungen, welche über einen natürlichen und gesunden Steuerwettbewerb hinausgehen. Zuletzt ist immer öfter ist die Rede von einem schädlichen und von einzelnen Staaten bewusst initiierten Steuerwettbewerb zwischen den Steuersystemen, welchen die aggressive Steuerplanung nutzt.⁵⁰⁴

⁵⁰¹ De Lasteyrie du Saillant, EuGH Rs. C-9/02; Schön, in FS Reiss, S. 584.

⁵⁰² Pressemitteilung IP/ 14/ 663 der EU Kommission vom 11.06.2014, Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Apple (Irland), Starbucks (Niederlande) und Fiat Finance and Trade (Luxemburg), S. 2.

⁵⁰³ Seer, Roman, IWB 7/2006, Europäische Union Gruppe 2, S. 725 (725 f.)

⁵⁰⁴ EU zu den Steuerpraktiken, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_de.htm, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

Die Staaten schaffen mitunter bewusst Unterschiede, indem den steuerpflichtigen Unternehmen Steuervorteile versprochen und gewährt werden, welche die Steuersysteme der anderen Staaten nicht vorsehen. Dadurch generieren einzelne Staaten wertvolles Steuersubstrat, welches andere Länder verlieren. Es zeigt sich, dass ebenso wie durch einzelne Steuerpflichtige, auch durch einzelne Staaten Grenzbereiche beschränkt werden, wenn es darum geht Vorteile im Zusammenhang mit der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte zu erlangen.

Die Ausnutzung des unfairen Steuerwettbewerbes von Sonderregimen geht über eine bloße Wahrnehmung der, aus dem Zusammenspiel der unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen resultierenden, Vorteile hinaus. Mit zufällig entstehenden Abzugsmöglichkeiten im Hochsteuerland, bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung im anderen Staat beispielsweise, hat das nichts mehr zu tun.⁵⁰⁵ Und dies gilt unabhängig vom steuerlichen Ergebnis, nachdem auch durch den natürlichen Steuerwettbewerb weiße Einkünfte entstehen können. Steuergestaltungen, welche die Angebote eines künstlich hervorgerufenen Steuerwettbewerbs bewusst wahrnehmen, lassen sich nicht mehr unter den Begriff der Steuerarbitrage subsumieren. Bewusst niedrigere Steuersätze zählen dabei ebenso zum initiierten Steuerwettbewerb, wie speziell entworfene Steuervorteile als künstliche und wettbewerbsverzerrende Maßnahme gelten.⁵⁰⁶

Der Fokus darf daher nicht nur auf die Unternehmen und deren Berater, welche die Steuergestaltungsmodelle entwickeln, gerichtet werden, sondern muss schon eine Stufe vorher, die Staaten und Staatenverbände, die diese Gestaltungen mit ihrer Gesetzgebung erst ermöglichen, erfassen. Denn die an einer steueroptimierten Gestaltung Beteiligten, der Gesetzgeber und die Steuerverwaltung einerseits und die steuerpflichtigen Unternehmen andererseits, stehen unter Umständen auf einer Seite. Dies zeigt beispielsweise die Steuergestaltung von *Google* unter Einbeziehung des irischen und des niederländischen Steuersystems, wobei auch die USA die Gestaltung des amerikanischen Unternehmens verteidigt haben. Es ist fraglich, ob Irland und die Niederlande ohne die Gewährung der entsprechen-

⁵⁰⁵ Rust, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 5. Auflage 2015, Der BEPS Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und seine Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen und des AEUV, S. 89 (90).

⁵⁰⁶ Kofler/Kofler, Internationale Steuerarbitrage, S. 383 f., abrufbar unter: https://www.jku.at/steuerrecht/content/e186180/e186181/e186906/Beitrag_Internationale_Steuerbeitrge_ges.pdf, zuletzt abgerufen am 14.12.2016.

den steuerlichen Vorteile im Hinblick auf die internationale Steuergestaltung so bedeutende Standorte für multinationale Unternehmen geworden wären.

Im Folgenden wird daher die Rolle der Staaten und deren Beitrag zu aggressiver Steuerplanung genauer betrachtet, um weiter zu evaluieren, wie den Unternehmen eine derartige Gestaltungsfreiheit ermöglicht wird und die Umsetzung von Steuerplanungsstrategien sowie das Ausschöpfen der Einsparchancen in den Steuersystemen gelingt. Denn meist wird eine Gestaltung erst durch eine bewusst lückenhafte und für die Steuerpflichtigen initiierte Steuerregelung möglich. Wobei die auf Steueroptimierung gerichtete Steuergestaltungspraxis einerseits von klassischen Oasenländern, andererseits aber gerade auch von, auf den ersten Blick steuerlich unauffällig wirkenden Hochsteuerländern wie den USA als starke Wirtschaftsmacht und IT-Standort profitiert. Alle diese Staaten gemeinsam tragen großen Anteil daran, dass es weltweit nach wie vor zu extrem divergierenden Steuersätzen, insbesondere zwischen rein national agierenden und multinational agierenden Unternehmen, kommt.⁵⁰⁷

Damit einhergehende volkswirtschaftliche Probleme wie ein *Race to the bottom*, einer Abwärtsspirale im Hinblick auf die Steuereinnahmen, blieben bislang völlig außen vor. Denn unabhängig davon, ob es ein Niedrig- oder ein Hochsteuerland ist, verzerren die von den Staaten initiierten Systeme, den weltweiten Steuerwettbewerb und zerstören die Basis für eine gerechte Besteuerung.⁵⁰⁸ Nicht zuletzt leidet schließlich auch das Vertrauen der Steuerpflichtigen, insbesondere solcher, welche einer rein nationalen Besteuerung unterworfenen sind.

Dabei agieren und reagieren die Staaten am Markt oftmals wie die steuerpflichtigen Unternehmen, auf Angebot und Nachfrage. Wenn die Staaten also trotz deren nationalem Engagement und als Befürworter supranationaler Maßnahmen eifrig bemüht sind, den Verlust des Steuersubstrates durch aggressive Steuerplanung der multinationalen Unternehmen zu verhindern, wird dies nicht gelingen, so lange ein künstlich hervorgerufener Steuerwettbewerb zwischen den Staaten eine solche erst ermöglicht beziehungsweise provoziert. Neben den im Laufe der Arbeit bereits angesprochenen Eigenheiten einzelner nationaler Steuersysteme

⁵⁰⁷ Begründung zu §138a Abs. 2 AO, BR-Drs. 544/1/07, S. 76.

⁵⁰⁸ Brähler, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 6. Auflage, 2010, S. 107.

und deren Nutzungsmöglichkeit, werden nun weitere Sonderregime, man könnte sie System-Klassiker nennen, beispielhaft vorgestellt.⁵⁰⁹

I. Vorabverständigungsverfahren

Die Vorabverständigungsverfahren im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen wurden hinsichtlich der Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen bereits ausführlich dargestellt. Nun geht es primär um die Gestaltungsfreiheit der diese Zusagen gewährenden Länder, welche letztendlich auch den Steuerpflichtigen wieder zu Gute kommt.

In Deutschland sind auf nationaler Ebene zunächst die präventiv wirkenden verbindlichen Zusagen nach §§ 204 ff. AO, welche aufgrund einer zuvor stattfindenden Außenprüfung erteilt werden sowie die tatsachenbezogen und vergangenheitsorientiert erfolgenden tatsächlichen Verständigungen von den APAs zu unterscheiden.⁵¹⁰ Weiter müssen aber insbesondere die verbindlichen Auskünfte nach § 89 AO abgegrenzt werden. Denn generell lassen sich die präventiven Verwaltungsvorabentscheidungen in die *Advance Pricing Agreements* mit Bezug zu den Verrechnungspreisen sowie in die verbindlichen Auskünfte mit grenzüberschreitendem Bezug, im internationalen Kontext (*Advance*) *Tax Rulings* genannt, einteilen.⁵¹¹

Die EU-Kommission beispielsweise trifft jedoch, zumindest in sprachlicher Hinsicht, keine exakte Unterscheidung.⁵¹² Das BMF grenzt materiellrechtlich die *Rulings*⁵¹³, die seit 2006 in § 89 Abs. 2 AO⁵¹⁴ im nationalen Recht verankerten

⁵⁰⁹ Rust, in Schön/ Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 5. Auflage 2015, Der BEPS Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und seine Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverböten der Doppelbesteuerungsabkommen und des AEUV, S. 89 (90); OECD (2014), Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223455-de>, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁵¹⁰ Baumhoff, Präsentation Flick Gocke Schaumburg, „Konfliktbereinigung und Konfliktvermeidung im internationalen Steuerrecht“, S. 24, v. 28.4.2014, abrufbar unter: http://www.ifa-deutschland.de/140428_Konflikt-bereinigung_und_Konfliktvermeidung_im_internationalen_Steuerrecht.pdf, zuletzt abgerufen am 02.12.2015.

⁵¹¹ Grotherr, BB 2015, S. 471 (471); Grotherr, IStR 2015, S. 293 (293).

⁵¹² Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 21.10.2015, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_de.htm, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁵¹³ Die Code of Conduct Group (for Business Taxation) welche im Rahmen des ECOFIN-Rates am 01. Dezember 2007 ins Leben gerufen wurde, nennt die grenzüberschreitenden verbindlichen Auskünfte „(advance)“ cross-border tax ruling“, Bundessteuerberaterkammer, BStBK, EU-Informationen aus Brüssel, Nr. 04/2014 vom 17. Juli 2015, S. 9; Wohingegen die OECD die am häufigsten in der Literatur anzutreffende Formulierung der „Advance Tax Ruling

verbindlichen Auskünfte,⁵¹⁵ von den APAs ab.⁵¹⁶ Erteilt die zuständige Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft, handelt es sich dabei um einen Verwaltungsakt, welcher die einseitige Bindung der Behörde zur Folge hat. So muss der Steuerbescheid, wie in der verbindlichen Auskunft zugesagt, erteilt werden, wenn der Steuerpflichtige den darin zugrunde gelegten Sachverhalt erfüllt. Unabhängig von einer möglicherweise vereinbarten Befristung, ergibt sich die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft in sachlicher Hinsicht allerdings nur insoweit, als eine Identität zwischen der Rechtslage zum Erteilungszeitpunkt und dem Zeitpunkt der Verwirklichung des steuerlichen Sachverhaltes, wie auch eine Identität des zugrunde liegenden Sachverhalts mit dem tatsächlich verwirklichten steuerlichen Sachverhalt besteht. Und während ein APA sowohl tatsachenbezogen als auch rechtsanwendungsbezogen geschlossen wird, erfolgt bei den verbindlichen Auskünften eine rein rechtliche Betrachtung des Sachverhaltes, den der Steuerpflichtige vorlegt.⁵¹⁷ Nicht Gegenstand von verbindlichen Auskünften sind abstrakte Rechtsfragen, Unsicherheiten hinsichtlich der steuerlichen Sachverhaltsverwirklichung oder die Frage nach der rechtlichen Würdigung eines bereits verwirklichten Sachverhaltes. Es darf demnach nur um die Auskunft hinsichtlich eines bestimmten und zukünftig zu verwirklichenden Sachverhaltes gehen. Dabei bedarf es in Deutschland eines besonderen Interesses des Steuerpflichtigen an dieser Auskunft. In der Regel sind dies rechtliche Unsicherheiten

(ATR)“ wählt. Der Begriff des „Rulings“ kommt aus dem Englischen und leitet sich von „to rule“ ab. Es soll danach das Entscheiden einer Autorität über einen ihr untergeordneten Bürger, hier das Entscheiden der Steuerbehörde über die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person, deren Besteuerung betreffend, ausdrücken. Im Rahmen eines Bekanntmachungsentwurfs der EU zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Beihilferecht erfolgt die Bezeichnung als „Steuerverwaltungs(-vorabentscheidung)“, Entwurf v. 17.01.2014.

⁵¹⁴ § 89 Abs. 2 AO angef. durch Gesetz v. 5.9.2006 (BGBl. I S. 2098); § 89 Abs. 2 AO geändert durch Gesetz v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

⁵¹⁵ Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“- APAs) v. 05.10.2006, Tz. 1.2, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Inter-nationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2006-10-05-Merkblatt-APA.pdf?__blob=publicationFile&v=11, zuletzt abgerufen am 14.11.2016.

⁵¹⁶ Van der Ham/Voll/Wingen, IStR 2013, S. 861 (864).

⁵¹⁷ Baumhoff, Präsentation Flick Gocke Schaumburg, „Konfliktbereinigung und Konfliktvermeidung im internationalen Steuerrecht“, S. 24, v. 28.4.2014, abrufbar unter: http://www.ifa-deutschland.de/140428_Konfliktbereinigung_und_Konfliktvermeidung_im_internationalen_Steuerecht.pdf, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

mit erheblicher steuerlicher Auswirkung im konkreten Fall.⁵¹⁸ Auch die einem ausländischen Investor vom Bundeszentralamt für Steuern in Deutschland erteilte verbindliche Auskunft bindet das später zuständige Finanzamt bei der Veranlagung nach den Regelungen der AO.⁵¹⁹ Mittels einer verbindlichen Auskunft kann ein grenzüberschreitender Sachverhalt nur hinsichtlich der innerstaatlichen Behandlung geregelt werden. Ein weiterer Unterschied zwischen APA und verbindlicher Auskunft ist, dass Letztere sich in der Regel ausschließlich auf einen einzigen steuerlichen Sachverhalt oder eine bestimmte Transaktion in der Zukunft bezieht. In den APAs hingegen werden oftmals mehrere Geschäftsvorfälle, Arten von wiederkehrenden Transaktionen oder sämtliche grenzüberschreitenden Transaktionen des Unternehmens für einen bestimmten Zeitraum geregelt, welche im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen stehen.⁵²⁰

1. Vorabverständigungsverfahren mit den nationalen Steuerbehörden

Sämtliche Vorabverständigungsverfahren sollen durch eine im Vorfeld der Besteuerung stattfindende Absprache Besteuerungskonflikte beseitigen,⁵²¹ welche Folge der fehlenden Harmonisierung sind. Die grundsätzliche Zielrichtung und der Ablauf der Verfahren, insbesondere der APA-Verfahren, welche multinationale Fälle grenzüberschreitend durch Kooperation mit den Unternehmen regeln können, lassen gestalterische Freiräume für die Staaten erwachsen, indem diese, durch die Gewährung von Steuerbegünstigungen, die Unternehmen und somit Steuersubstrat ins Land locken können. Und nachdem schon *Marx* wusste, dass das Kapital ein scheues Reh ist, muss dies unauffällig geschehen. Ein solch diskretes Verfahren bietet sich daher als Vehikel für Steuervorteile bei gleichzeitiger Absicherung durch das Steuergeheimnis geradezu ideal an. Die Verfahrensbeteiligten werden in die Lage versetzt gemeinsam die Grenzen der Steuerpla-

⁵¹⁸ Rätke, in Klein, AO, 13. Auflage 2016, § 89 AO, Rn 18 f.

⁵¹⁹ Broschüre des Bundeszentralamtes für Steuern zu den Verbindlichen Auskünften, abrufbar unter: www.steuerliches-info-center.de/DE/SteuerrechtFuerInvestoren/allgemeine_informationen/Doppelbesteuerung/doppelbesteuerung_node.html, zuletzt abgerufen am 12.11.2016.

⁵²⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page172, Tz. 4.132, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁵²¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de#page200, Tz. 4.145, zuletzt abgerufen am 12.11.2016.

nung im Hinblick auf den engen Bereich zwischen optimierter Gestaltung und missbräuchlicher Umgehung auszuloten. Zwar eignen sich insbesondere die unilateralen APAs der Steuerbehörden im Graubereich zwischen zufälligem Steuervorteil im Sinne der Steuerarbitrage und der Ausnutzung des initiierten Steuerwettbewerbs. Doch zeigt beispielsweise das *Double Irish with a Dutch Sandwich*-Modell von *Google*, dass ein APA des IRS aus dem Jahr 2006, welches wesentlich zur Umsetzung dieser Gestaltung beigetragen hat, ohne gleichzeitige Einbeziehung von Irland und den Niederlanden nicht erfolgversprechend gewesen wäre. Weshalb festzustellen ist, dass es für eine globale Steuergestaltung von Vorteil ist, wenn möglichst viele Staaten mit den Unternehmen an einem Strang ziehen und die Gestaltung ermöglichen und absichern.⁵²²

Interessant in diesem Kontext ist eine Passage aus den OECD Verrechnungspreisleitlinien aus dem Jahr 2010, worin geschrieben steht, dass APA „sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen eine Gelegenheit darstellen, in einem Geist und Klima zu beraten und zusammenzuarbeiten, die nicht durch Konfrontation gekennzeichnet sind. Die Möglichkeit, schwierige Steuerfragen in einer Atmosphäre zu erörtern, bei der die Auseinandersetzungen geringer sind als bei einer Verrechnungspreisprüfung, kann den freien Informationsfluss zwischen allen beteiligten Parteien im Hinblick auf ein rechtlich einwandfreies und praktikables Ergebnis fördern. Das spannungsfreie Umfeld kann auch zu einer objektiveren Überprüfung der vorgelegten Daten und Informationen führen, als dies in einer spannungsgeladeneren Situation der Fall wäre (z. B. in einem gerichtlichen Verfahren).“⁵²³ Eine nahezu ideale Umgebung also für ein scheues Reh, das flink und unverseht durch die Länder hüpfen möchte.

Man kann daher bei den Vorabverständigungsverfahren von einer Art Trojanischem Pferd der Steuerplanung sprechen. Denn in den meisten Fällen ist es gerade dieses Vehikel, welches die niedrige Steuerquote erreichen lässt und wodurch es zu einer unlauteren Beeinflussung des Steuerwettbewerbes kommt. Dies fällt auf, wenn man die grundsätzlich einfach zu konstruierenden Gestaltungen unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes betrachtet. Werden

⁵²² Vögele, Verrechnungspreise, 4.Auflage 2015, Kapitel S: Wertorientierte Unternehmensführung und Verrechnungspreise- eine fallbeispielbezogene Analyse, Rn 115f, 129.

⁵²³ OECD, Verrechnungspreisleitlinien 2010, Kapitel IV Ansätze der Verwaltung zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten, F3, Rn. 4.143.

Verrechnungspreise für Lieferungen und Leistungen in ein Niedrigsteuerland möglichst hoch angesetzt, während bei Lieferungen und Leistungen einer Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuerland an eine andere Tochtergesellschaft oder die Muttergesellschaft in einem Hochsteuerland die Verrechnungspreise eher zu niedrig angesetzt werden, kann dies grundsätzlich zu Steuerersparnissen führen. Allerdings ist dieses Konstrukt sinnlos, wenn die Steuerbehörden darin einen Missbrauch erkennen. Es bedarf daher zur Umsetzung dieses Systems stets der Akzeptanz durch die beteiligten Steuerbehörden, welche für die entsprechenden Transaktionen zuständig sind. Dies sind gerade die nationalen Finanzverwaltungen, in deren Kompetenz es einerseits liegt über mögliche Missbrauchsvorwürfe bei den jeweiligen Gestaltungen zu entscheiden und andererseits die Vorabverständigungsverfahren durchzuführen. Die global aufgestellten Steuerpflichtigen können sich daher die Steuerverwaltungen aussuchen, mit deren Hilfe sie im Rahmen eines Vorabverständigungsverfahrens *Deals* hinsichtlich der Gestaltungsstrukturen und schließlich der Steuerquote aushandeln, welche im normalen Besteuerungsverfahren undenkbar wären.

In Deutschland kommt es jedoch, im Gegensatz zu anderen europäischen Ländern, kaum zu Auffälligkeiten hinsichtlich der Erteilung solcher steuerlichen Vorbescheide und damit einer Ausnutzung der staatlichen Gestaltungsfreiheit.⁵²⁴ Mit einer den innereuropäischen und internationalen Steuerwettbewerb anheizenden Vergabepolitik in Bezug auf solche Vorabverständigungsverfahren sind andere europäische Länder in die Kritik geraten. Darunter vor allem Irland, die Niederlande, Luxemburg sowie die Schweiz.⁵²⁵ Die Vereinbarungen zwischen Finanzverwaltungen dieser Länder und den Steuerpflichtigen ermöglichen somit eine enorme Gestaltungsfreiheit und daraus resultierende Steuervorteile.

2. Vergabepaxis am Beispiel Luxemburgs

Bekanntgewordene Fälle eines derartigen Zusammenwirkens zwischen besteuermendem Staat und Steuerpflichtigen, sowohl bei allgemeinen steuerlichen Vorabzusagen als auch hinsichtlich der Verrechnungspreisfragen, stellen insbesondere

⁵²⁴ Grotherr, IStR 2015, S. 293 (296).

⁵²⁵ Erklärung der Kommissarin Vestager an die Mitglieder des irischen Parlaments am 10.10.2016, abrufbar unter <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=IM-PRESS&reference=20161010IPR46414&language=EN&format=XML>, zuletzt abgerufen am 14.11.2016.

die Vorgänge in Luxemburg dar. In diesen Fällen formuliert man sicher nicht leichtsinnig, wenn man sagt, dass die in Luxemburg gewährten Steuervorbehalte den Steuerwettbewerb massiv verzerren. Denn im Wesentlichen war es international agierenden Unternehmen dort lange Zeit möglich durch die Zusammenarbeit mit einem einzelnen Beamten der luxemburgischen Steuerverwaltung Steuervorteile in Millionenhöhe zu erlangen.⁵²⁶ Das geographisch betrachtet kleine Fürstentum Luxemburg hat sich am internationalen Finanzmarkt mit seinen verlässlichen Staatsstrukturen, den kurzen Verwaltungswegen, der Wahrung des Steuergeheimnisses und der freizügigen Vergabe von Vorabzusagen mit dem Resultat hoher Steuerersparnisse, einen Namen gemacht. Gerade „die Gelegenheit in einem Geist und Klima zu beraten und zusammenzuarbeiten, die nicht durch Konfrontation gekennzeichnet sind“⁵²⁷, wurde in der Vergangenheit in Luxemburg für ein beiderseits vorteilhaftes Zusammenwirken von Finanzbehörde und Steuerpflichtigen genutzt.

Nachdem die Wurzeln des luxemburgischen Steuerrechts im deutschen Steuerrecht liegen, dienen die nationalen Regelungen zu den Vorabverständigungsverfahren als Vorbild hinsichtlich der Schaffung einer „Wohlfühlatmosphäre“ für das scheue Reh. Es findet sich, angelehnt an die deutsche Norm des § 89 AO, eine kodifizierte Regelung zur Erteilung von verbindlichen Auskünften in § 29 a AO des luxemburgischen Rechts. Diese *décision anticipée*, welche wie bei § 89 AO im deutschen Recht auch, eine einseitige Zusage und eben keinen Vertrag mit dem Steuerpflichtigen darstellt, kann prinzipiell weder eine Steuerermäßigung noch eine Steuerbefreiung beinhalten und somit begründen. Abweichend vom deutschen Steuersystem und wohl entscheidend im Hinblick auf die steuer günstige Gewährungspraxis waren derartige Zusagen jedoch lange Zeit lediglich von der Gunst eines einzelnen Verwaltungsbeamten abhängig und erforderten nicht die gleichzeitige Zustimmung einer Bundes- sowie einer Landesbehörde. Ebenfalls anders als in Deutschland soll der Anwendungsbereich der, den Grundsatz von Treu und Glauben im Rahmen von verbindlichen Auskünften kodifizierenden Norm darüber hinaus auch auf Verrechnungspreisgestaltungen

⁵²⁶ Hierzu u. a.: www.internationaltaxreview.com/Article/3406724/Global-Tax-50-2014-Marius-Kohl.html, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁵²⁷ OECD, Verrechnungspreisleitlinien 2010, Kapitel IV Ansätze der Verwaltung zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten, F3, Rn. 4.143, s. o.

anwendbar sein. Die Regelungen gelten daher für verbindliche Auskünfte, ebenso wie für APAs.⁵²⁸ Die EU-Kommission hat in letzter Zeit mehrere Berechnungen zur Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlagen in Frage gestellt und nachgeprüft, nachdem es schon länger Anlass zur Annahme gab, dass die steuerbaren Gewinne der Unternehmen in den erteilten Bescheiden der Finanzbehörden zu niedrig angesetzt wurden, was zu einer deutlich geringeren Steuerbelastung für die Unternehmen führte. Durch ein solches Vorgehen scheint ein *Race to the bottom* bei der Besteuerung unumgänglich.

3. Rechtliche Bewertung der Vergabepaxis

Obwohl die steuerpflichtigen Unternehmen der Finanzverwaltung viele interne Daten, welche zur Bestimmung der Verrechnungspreise erforderlich sind, offenlegen müssen und die Gefahr besteht, dass es, trotz der zu entrichtenden Gebühren zu keiner Vereinbarung kommt, nahm die Zahl der APA-Verfahren stark zu. Dies zeigen unter anderem die aktuellsten Zahlen der EU-Statistik des JTPF zu den Entwicklungen in den vergangenen Jahren.⁵²⁹ Davon wird die Erkenntnis gestützt, dass die intransparente Erteilung der APAs und der Rulings durch die Staaten oftmals der Schlüssel zum Erfolg bei der Umsetzung von Steuervermeidungsmodellen sind. Die Staaten können durch die Zustimmung in Vorabverständigungsverfahren selektive Steuervergünstigungen gewähren, welche erheblich in den gewöhnlichen Steuerwettbewerb eingreifen.⁵³⁰ *Google* beispielsweise hat vor der Umsetzung des *Double Irish with a Dutch- Sandwich*-Modells im Jahr 2010 schon 2006 das oben bereits erwähnte und nach wie vor inhaltlich größtenteils unbekannte APA mit der US-Steuerverwaltung geschlossen, worin die Übertragung sowie Lizenzierung von Teilen des IP der amerikanischen Muttergesellschaft an eine irische Tochtergesellschaft vereinbart wurden. Die niedri-

⁵²⁸ Krämer/Keusen, IStR 2015, S. 279 (279); Art. 12 S. 1 Großherzoglicher Erlass. Das Antragsverfahren des § 29a AO gilt demnach für die dem eigentlichen Besteuerungsverfahren vorgelagerte verbindliche Bestätigung bei konzerninternen Verrechnungspreisbestimmungen, nach deren Zusage der Sachverhalt entsprechend verwirklicht wird, ehe die Steuerfestsetzung stattfindet.

⁵²⁹ Statistik des Joint Transfer Pricing Forums zu der Anzahl der APAs in der EU, zur Anzahl der aktuell laufenden sowie der abgeschlossenen APA-Verfahren aus den Jahren 2012 und 2014, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_ap_statistics_2012_en.pdf; http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0092015apastatistics2014.pdf, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁵³⁰ Grotherr, IStR 2015, S. 293 (294).

ge laufende US-Besteuerung lässt daher, vor dem Hintergrund der sonst recht weitreichenden Kenntnisse über das Modell, Rückschlüsse auf die für das Unternehmen steuergünstigen Abmachungen zu.⁵³¹

Man muss zunächst davon ausgehen, dass der Inhalt dieser Vereinbarungen größtenteils mit der jeweiligen nationalen Steuerrechtsordnung konform ist. Zu dieser Annahme gelangt man, nachdem für gewöhnlich keine Kenntnis über den Inhalt der Vereinbarungen zu erlangen ist. Denn das Steuergeheimnis hält seine schützende Hand über die meisten dieser Vereinbarungen. Und gerade die Länder, denen eine fragwürdige Vergabepaxis vorgeworfen wird, scheinen das Steuergeheimnis besonders zu wahren.⁵³² Doch selbst wenn die schützende Hand des Steuergeheimnisses nicht mehr hilft und die zweifelhaften Gestaltungen aufgedeckt werden, können weder die anderen Staaten noch supranationale Institutionen wie die EU etwas gegen die großzügige Vergabepaxis tun.

Sobald die Vereinbarungen mit dem Gesetz nicht mehr konform sind, indem beispielsweise die Verrechnungspreisbestimmungen dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen und auf diese Weise Steuerersparnissen bei den Unternehmen entstehen, handelt es sich in der Regel um steuerlichen Missbrauch durch die steuerpflichtigen Unternehmen. Der Missbrauch kann durch die nationalen Behörden recht eindeutig und schon auf nationaler Ebene, den jeweiligen Missbrauchsvermeidungsnorm entsprechend, identifiziert werden. Doch sind es meist die identischen nationalen Steuerbehörden, welche den Missbrauchsvorwurf begründen und gleichzeitig für das Verständigungsverfahren zuständig sind sowie die Vorabzusagen erteilen. Neben der Steuerhinterziehung, die selten vorliegen dürfte und dem Missbrauch, gibt derzeit abgesehen von Art. 107 AEUV im rechtsstaatlichen System keinen zu beachtenden Gerechtigkeitsmaßstab. Aufgrund der Steuerrechtssouveränität der Staaten bestimmen diese den Maßstab im Wesentlichen selbst. Daraus folgt eine, aufgrund der völkerrechtlichen Besteuerungsprinzipien bestehende, so genannte Kästchengleichheit beziehungsweise Kästchengerechtigkeit.⁵³³ Diese ermöglicht den Staaten die Vor-

⁵³¹ Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 (372).

⁵³² Interview der SZ mit Luxemburgs Premierminister Xavier Bettel v. 06.11.2014, abrufbar unter: <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburgs-premier-xavier-bettel-ich-kann-nicht-meine-steuern-erhoehen-weil-es-dem-nachbarland-dann-besser-geht-1.2207463>, zuletzt abgerufen am 01.12.2016.

⁵³³ Birk, DStJG Bd. 19 (1996), S. 63 (77).

teils-gewährung für Steuerpflichtige nach deren ganz eigenem Verständnis von Gerechtigkeit. Die Staaten entscheiden danach autonom darüber, ob die gesetzlichen Steuersätze eingehalten werden oder ob sich der Verdacht des Missbrauchs begründen lässt. Entsprechend kommt es mitunter zur Vereinbarung von Gestaltungen, obwohl diese bereits nach nationalem Recht den Missbrauchstatbestand erfüllen, indem die Vorbescheide, „künstliche und komplexe Methoden genehmigen, die die wirtschaftliche Realität außer Acht lassen“⁵³⁴.

Danach kann weder den Unternehmen, welche eine derartige Vergabep Praxis nutzen noch vorteilsgewährenden Staaten ein haltbarer Vorwurf gemacht werden, der derartige Gestaltungen unterbinden könnte. Einzig ein Verstoß gegen die EU-Beihilfevorschriften kann anzunehmen sein, wenn in die Wettbewerbsgleichheit innerhalb der EU durch unrechtmäßige Steuervergünstigungen für einzelne Unternehmen eingegriffen wird.⁵³⁵ Doch eine Beihilfegewährung festzustellen fällt nicht leicht. Wenn der Sachverhalt überhaupt aufgedeckt wird, bedarf es des Nachweises einer selektiven Vorteilsgewährung durch den Staat. Bei Steuerfreistellungsoptionen von Gewinnen im Zusammenhang mit *Intellectual Property* in Höhe von 80 % beispielsweise, wie es das luxemburgische Recht seit 2008 vorsieht, scheinen günstige Steuergestaltungen keine Einzelfallproblematik zu sein.⁵³⁶

An dieser Stelle bedarf es zugleich der Abgrenzung zwischen einem natürlichen Steuerwettbewerb und einem initiierten Steuerwettbewerb. Es ist nicht klar, ab wann ein solch künstlicher Wettbewerb, welcher den natürlichen zerstört, vorliegt. Es stellt sich bei der Vergabep Praxis hinsichtlich der Vorabzusagen einiger Staaten durchaus die Frage, ob diese damit die Grenze hin zum initiierten Wettbewerb überschritten haben. Doch ändert schließlich die Versagung der Anerkennung als Nutzung der Steuerarbitrage ebenfalls nichts an der fehlenden rechtlichen Angreifbarkeit der Gestaltung. Denn auch hierzu mangelt es an entspre-

⁵³⁴ Pressemitteilung der EU Kommission „Kommission stellt Unvereinbarkeit der selektiven Steuervorteile für Fiat in Luxemburg und für Starbucks in den Niederlanden mit dem EU-Beihilferecht fest“, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_de.htm, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁵³⁵ Europäische Kommission – Pressemitteilung v. 30.08.2016, Staatliche Beihilfen: Irland gewährte Apple unzulässige Steuervergünstigungen von bis zu 13 Mrd. EUR, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_de.htm, zuletzt abgerufen am 01.12.2016.

⁵³⁶ Information durch PwC Luxemburg zu steuerlichen Möglichkeiten mit IP, abrufbar unter: <http://www.pwc.lu/en/intellectual-property.html>, zuletzt abgerufen am 01.12.2016.

chenden supranationalen Bewertungsmaßstäben. Man kann den Staaten weder vordiktieren wie diese ihr Steuersystem auszugestalten haben noch welche Vorteile diese gewähren dürfen, vorausgesetzt diese gelten für alle. Es verwundert daher nicht, dass die Staaten bei aufgedeckten Fällen in denen Unternehmenssteuersätzen von rund 0,005 % vereinbart wurden auf die Nachzahlung durch die Steuerpflichtigen verzichten oder diesbezüglich gar gegen die EU vorgehen.⁵³⁷ Denn Länder wie Luxemburg oder Irland profitieren enorm von der Ansiedelung der multinationalen Konzerne. Geplante Offenlegungspflichten auf uni-, bi-, und multilateraler Ebene insbesondere in Form des *Country-by-Country-Reportings*, sollen dies in Zukunft erschweren.⁵³⁸ Klare gesetzliche Grenzen zur Vergabep Praxis darüber hinaus wären jedoch erforderlich.

4. Vorabverständigungsvereinbarungen und das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs.1 GG gilt auch im Hinblick auf verfahrensrechtliche Fragestellungen des Steuerrechts.⁵³⁹ Das Verfassungsgebot der Rechtsanwendungsgleichheit als Ausdruck der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwingt die Verwaltung zu gesetzmäßigem Handeln.⁵⁴⁰ Für Deutschland stellt sich daher im Hinblick auf die Vergabe von allzu großzügigen Vorabbescheiden und in zu vertrauter Atmosphäre durchgeführte Vorabverständigungsverfahren die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Vorabverständigungsvereinbarungen zwischen Steuerbehörden und multinational agierenden Unternehmen, in denen Steuergestaltungen mit Steuersätzen von unter einem Prozent vereinbart werden, drohen gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verstoßen. Denn diese widersprechen sowohl dem Leistungsfähigkeitsprinzip als auch dem Prinzip der Rechtsanwendungsgleichheit und dem darin

⁵³⁷ Pressemitteilung der EU Kommission „Irland muss bis zu 13 Milliarden Euro Steuern von Apple nachfordern“ vom 30.08.2016: https://ec.europa.eu/germany/news/irland-muss-bis-zu-13-milliarden-euro-steuern-von-apple-nachfordern_de, zuletzt abgerufen am 16.11.2016; Zeit online, 08.09.2016, abrufbar unter: <http://www.zeit.de/wirtschaft/2016-09/steuerstreit-irland-parlament-apple-steuernachzahlung>, zuletzt abgerufen am 14.11.2016.

⁵³⁸ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, 2016/0010 (CNS), COM(2016) 25 final.

⁵³⁹ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 485 f.

⁵⁴⁰ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 2.

inbegriffenen Erfordernis der Gleichmäßigkeit des Verfahrens.⁵⁴¹ Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit findet bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im internationalen Steuerrecht, sowohl bei unbeschränkt Steuerpflichtigen als auch bei allen im Inland beschränkt Steuerpflichtigen, Anwendung.⁵⁴² Dies entspricht dem völkerrechtlichen Universalitätsgrundsatz. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird in ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts insbesondere aus Art. 3 GG, ebenso wie aus den Freiheitsgrundrechten des Art. 14 GG und des Art. 12 GG sowie den Prinzipien des Sozialstaates, Art. 20 Abs. 1 GG, und des Rechtsstaates, Art. 20 Abs. 3 GG, abgeleitet.⁵⁴³ Danach soll jeder Steuerpflichtige nach Maßgabe seiner individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit zur Besteuerung herangezogen werden, um zur Finanzierung staatlicher Leistungen beizutragen.⁵⁴⁴ Dies beinhaltet vor allem zwei Komponenten. Zum einen besteht das Gebot die Steuerpflichtigen mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich zu besteuern, auch horizontale Steuergerechtigkeit genannt. Zum zweiten muss eine stärkere Leistungsfähigkeit, verglichen mit einer schwächeren Leistungsfähigkeit, angemessen bei der Steuerlast berücksichtigt werden. Dies wird als vertikale Steuergerechtigkeit bezeichnet.⁵⁴⁵ Durch das Zinsurteil vom BVerfG bestätigt, resultiert aus dem Grundsatz der Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung im Rahmen des Steuerschuldverhältnisses zwischen Steuerpflichtigem als Schuldner und Staat als Gläubiger die Pflicht zur gesetzmäßigen Steuerzahlung einerseits und der gesetzmäßigen Steuererhebung andererseits.⁵⁴⁶

Um daher auch in tatsächlicher Hinsicht eine gleichmäßige Belastung durch die Steuern zu erreichen, bedarf es der Beachtung der Rechtsanwendungsgleichheit. Die objektivrechtliche Bindung der Verwaltung an Gesetz und Recht aus Art. 20

⁵⁴¹ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 260.

⁵⁴² BFH- Urteil, vom 20.04.1988, Az: I R 219/ 82, BStBl. II 1990, 701 ff. Gliederungspunkt B II 4 d der Entscheidungsgründe.

⁵⁴³ BVerfGE 93, 121 [134 ff], NJW 1995, 2615, 2617; BVerfGE 107, 27 [46 ff], NJW 2003, 2079, 2080; BVerfGE 116, 164 [180], NJW 2006, 2757; BVerfGE 117, 1 [30 f], NJW 2007, 573 [574 f]; BVerfGE 122, 210 [230 f], NJW 2009, 48, 49 f; BVerfGE 123, 111 [120], DStRE 2009, 922, 924; BVerfGE 126, 400 [417], NJW 2010, 2783, 2784; Schaumburg, in FS Tipke, S. 126; Gersch, in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 3 AO, Rn. 14.

⁵⁴⁴ Insbesondere das BVerfG, vgl. BVerfGE 43, 108 [120], NJW 1977, 241; BVerfGE 61, 319 [343], NJW 1983, 271; BVerfGE 66, 214 [223], NJW 1984, 2453; BVerfGE 68, 287 [310], BeckRS 1984, 30421663.

⁵⁴⁵ BVerfGE 8, 51 [58 f]; BVerfG DStR 08, 2460; Birk/ Desens/ Tappe, Steuerrecht, 18. Auflage, S. 58, Rn 192.

⁵⁴⁶ BVerfGE 84, 239 [271].

Abs. 3 GG findet sich subjektivrechtlich in der Bindung an den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG wieder. Sofern die Vorabverständigungsvereinbarungen daher losgelöst von den geltenden Steuerrechtsnormen erteilt werden, muss von einem Verstoß gegen die Rechtsanwendungsgleichheit, ausgegangen werden. Einfachgesetzlich regelt § 85 AO die Pflicht der Finanzverwaltung für eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung eintreten zu müssen.

Die Steuerpflicht, welche eine Geldleistungspflicht ohne Gegenleistung nach § 3 AO darstellt, stellt für jeden Steuerpflichtigen eine Belastung dar. Umso attraktiver wirkt ein den marktwirtschaftlichen Grundsätzen folgendes Vorgehen bei der Bestimmung der Steuerlast. Denn mitunter stellen die Vorabvereinbarungen eine Möglichkeit dar sich mit dem besteuernenden Staat auf eine niedrige Steuerlast zu einigen, wobei beide Seiten von der Vereinbarung profitieren. Die eine Seite zahlt weniger Steuern als vorgesehen, die andere Seite generiert Steuersubstrat, welches sie sonst nie erhalten hätten. Der Markt um die Beteiligten herum bestimmt die Konditionen.

Doch sofern diese Gestaltungsfreiheit ausschließlich multinational steuerpflichtigen Unternehmen zugutekommt, indem nur diese derartige Verfahren mit den Steuerbehörden führen können, verstößt dies schon gegen das Erfordernis der Gleichmäßigkeit des Verfahrens, welches aus dem allgemeinen Gleichheitssatz für das Steuerrecht folgt. Danach rechtfertigen nur sachliche Gründe eine unterschiedliche Verfahrensweise für unterschiedliche Steuerpflichtige bei gleichen Sachverhalten. Andernfalls sind diese in sämtlichen Verfahren gleich zu behandeln.⁵⁴⁷ Erlangen die Steuerpflichtigen, welchen diese verfahrensrechtliche Gestaltungsfreiheit nicht ermöglicht ist, davon Kenntnis, wird deren eigene Steuerlast unerträglich. Denn die Auferlegung der Steuerlast ist nur hinnehmbar, wenn der Grundsatz der allgemeinen Steuergerechtigkeit in Form der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als verfassungsrechtlicher Maßstab, durch die Einhaltung der Rechtsanwendungsgleichheit, beachtet wird.⁵⁴⁸

Bisher war Deutschland hinsichtlich seiner Vergabepolitik allerdings weder einem beihilferechtlichen noch einem sonstigen Vorwurf ausgesetzt. Wohingegen in anderen Staaten die Gestaltungsfreiheit der Steuerverwaltungen bei der Ge-

⁵⁴⁷ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 260 f.

⁵⁴⁸ BVerfGE 6, 55 [83 f.]; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 9, S. 142; Kube, in BeckOK, Epping/Hillgruber, GG Art. 105, Rn. 7.

währung von Steuervorteilen mittels der APA-Verfahren oder der Erteilung von *Tax Rulings* durchaus für beide Seiten gewinnbringend genutzt wird, wie in der Arbeit bereits gesehen wurde. Und auch, wenn im europäischen Steuerverfassungsrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht ausdrücklich verankert ist, lässt sich dem allgemeinen Gleichheitssatz der EU-Grundfreiheiten entnehmen, dass vergleichbare steuerliche Sachverhalte im Wesentlichen gleich zu behandeln sind.⁵⁴⁹ Es dürfen daher für multinationale Unternehmen insbesondere keine niedrigeren Steuersätze als für andere Steuerpflichtige gelten. Problematisch ist allein der Nachweis derartiger Verstöße gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, nachdem die niedrigen Unternehmenssteuersätze der steueroptimierten Gestaltungen, welche in den Vorabverständigungsverfahren vereinbart werden dem Schutz des Steuergeheimnisses unterliegen. Hierbei kann in Zukunft das *Country-by-Country-Reporting* zwischen den Ländern zu einer Aufdeckung kritischer Gestaltungen führen beziehungsweise Verstöße dieser Art schon im Vorfeld verhindern.

II. Check-the-Box-System in den USA

Es ist kein Zufall, dass insbesondere den US-amerikanischen Unternehmen, welche multinational tätig sind, eine aggressive Steuerplanung vorgeworfen wird. Denn anders als Unternehmen aus anderen Hochsteuerländern, können US-amerikanische Unternehmen wie *Apple*, *Google* oder *Facebook*, die ihren Sitz beispielsweise im US- Bundesstaat Kalifornien oder wie *Amazon* und *Starbucks*, im US-Bundestaat Washington haben, diese Ansässigkeit zu Steuervorteilen nutzen. Der Hintergrund ist, dass für US-amerikanischen Unternehmen eine Thesaurierungsmöglichkeit besteht, um die im Ausland erzielten Gewinne erst im Ausschüttungszeitpunkt der Besteuerung in den Vereinigten Staaten zu unterwerfen. Dieses Steuergestaltungselement durch eine aufgeschobene Besteuerung mittels der Thesaurierung der Gewinne, beispielsweise einer Tochtergesellschaft bis zum Zeitpunkt deren Veräußerung, nennt man auch *Ballooning*.⁵⁵⁰ Und im Grunde sollen die *US-CFC-Rules* hieran nichts ändern, indem diese Regelungen größtenteils wohl bewusst ins Leere laufen.

⁵⁴⁹ Englisch, Dividendenbesteuerung, S. 264 f.

⁵⁵⁰ Lühn, Quantitative internationale Konzernsteuerplanung, S. 24.

Die *Check-the-Box-Rule* wurde eingeführt, damit die US-Unternehmen durch eine freie Wahl, mittels des Ankreuzens eines Kästchens, ihren Steuerstatus in den Vereinigten Staaten noch einfacher wählen können.⁵⁵¹ Mit diesem Verfahren können Steuerpflichtige bestimmte in- sowie ausländische Rechtsformen auswählen, in welche deren steuerliche Einordnung erfolgen soll. Der Name der Regel rührt aus dem einfachen System auf dem *Entity-Classification-Election-Formular* der US-Steuerbehörde, auf welchem man bei der gewünschten Rechtsform ein Kästchen ankreuzen muss. Neben US-Gesellschaftsformen sind dort zum Beispiel auch die deutsche GmbH und die GmbH & Co KG zur Auswahl aufgelistet.⁵⁵² Eine inhaltliche Überprüfung, beispielsweise hinsichtlich der Gründungsanforderungen der jeweiligen Gesellschaft findet nicht statt. Im Grundsatz erfolgt die steuerliche Einordnung der unterschiedlichen Gesellschaften in den USA daher losgelöst von deren Einordnung nach dem Gesellschaftsrecht.

Wie im deutschen Steuerrecht unterscheidet man ebenfalls nach steuerlich transparenten und steuerlich intransparenten Gesellschaften. Bei einer transparenten Betrachtung erfolgt die Einordnung als eine der unbeschränkten Haftung unterliegenden *Partnership*. Dann werden, wie in Deutschland bei der Anwendung des Transparenzprinzips auf Personengesellschaften, die Einkünfte auf die Gesellschafterebene durchgereicht. Diese Einkünfte unterliegen nicht der US-Körperschaftsteuer, sondern werden unmittelbar und in voller Höhe bei den Gesellschaftern besteuert. Wird in den USA eine Gesellschaft dagegen als intransparent angesehen, dann wird die Gesellschaft als Unternehmensform mit beschränkter Haftung, als *Corporation*, besteuert. Diese Corporation unterliegt unmittelbar der US-Körperschaftsteuer.⁵⁵³ Aufgrund der Anwendung der *Check-the-Box-Rule* werden unterschiedliche ausländische Gesellschaften teilweise als

⁵⁵¹ Nürnberger/Altrichter-Herzberg, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, Teil 3 F: Steuerplanung im Konzern- Übergreifende Steuerplanungsbereiche, Check-the-Box-Richtlinien bei Investitionen in den USA, 4. Ertragsteuerliche Auswirkungen der Check-the-Box Regelungen auf gewerbliche US-Investitionen von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, S. 996.

⁵⁵² Formular 8832 (Entity Classification Election), abrufbar unter: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8832.pdf>, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁵⁵³ Nürnberger/Altrichter-Herzberg, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, Teil 3 F: Steuerplanung im Konzern- Übergreifende Steuerplanungsbereiche, Check-the-Box-Richtlinien bei Investitionen in den USA, 4. Ertragsteuerliche Auswirkungen der Check-the-Box Regelungen auf gewerbliche US-Investitionen von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, S. 998 f.

ein einzelnes aktives Unternehmen angesehen, weshalb diese als so genannte *disregarded entities* für die US-Besteuerung gänzlich verschwinden und demnach die US-Hinzurechnungsbesteuerung nicht greifen kann. Das Modell von Google mit seiner *Double Irish with a Dutch Sandwich*-Struktur nutzt die *Check-the-Box-Rule* ebenfalls in seiner Steuerplanung. Wie bei der Darstellung des Modells ersichtlich wurde, befindet sich die Konzernmutter von Google in den Vereinigten Staaten als Hochsteuerland. Die *disregarded enties* beim Steuerkonstrukt von Google sind die *Google Ireland Ltd.* und die *Google Netherlands Holding BV*,⁵⁵⁴ deren Gewinne aus US-Sicht für Zwecke der Besteuerung der *Google Ireland Holding* zugewiesen werden. Dies alleine führt zu Steuerersparnissen in großer Höhe, da die Regelungen der *CFC-Rule* und dementsprechend der Hinzurechnungsbesteuerung nicht greifen. Und so können, losgelöst von der tatsächlich bestehenden Rechtsform, flexibel die jeweiligen Steuervorteile der bestimmten Gesellschaftsformen genutzt werden, was den US-Steuerbehörden offensichtlich recht ist.

III. Weitere Modelle einzelner Staaten

Obwohl die effektive Durchschnittssteuerbelastung für die Investitionswahl und die Entscheidung für einen bestimmten Gesellschaftsstandort maßgeblich sein sollte, weisen die nominalen Steuersätze erhebliche Anziehungskraft auf die Steuerpflichtigen aus. Diesen Effekt nutzen die klassischen Niedrigsteuerländer für sich aus.⁵⁵⁵ Doch mittlerweile können sich die Unternehmen vor dem Hintergrund der erhöhten Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit sowie insbesondere der Finanzverwaltungen die Einbeziehung derartiger Steueroasen in die Gestaltungen oftmals nicht mehr leisten. Daher werden die Steuervorteile durch einzelne Staaten, wie auch bei den Vorabverständigungsverfahren gesehen werden konnte, längst auf subtilere Art und Weise gewährt.

⁵⁵⁴ Pinkernell, StuW 4/2012, S. 369 (372).

⁵⁵⁵ Taetzner, Steuerbelastung, Steuerwirkung und Steuergestaltung im Lichte der internationalen Steuerplanung, in Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, in FS Mellwig, S. 469 (471 f.), abrufbar unter: http://download.springer.com/static/pdf/682/bok%253A978-3-8350-5408-0.pdf?originUrl=http%3A%2F%2Flink.springer.com%2Fbook%2F10.1007%2F978-3-8350-5408-0&token2=exp=1471962678~acl=%2Fstatic%2Fpdf%2F682%2Fbok%25253A978-3-8350-5408-0.pdf%3ForiginUrl%3Dhttp%253A%252F%252Flink.springer.com%252Fbook%252F10.1007%252F978-3-8350-5408-0*~hmac=b16f94ddc554698379cbfb8257eb3232d0075e0ecfc4b45d2df203d7571b5e74, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

Fragen wie die, ob es aus fiskalischen Interessen besser sei beispielsweise in Deutschland erwirtschaftete Lizenzgebühren beim Lizenznehmer oder beim Lizenzgeber zu besteuern, welche bei rein inländischen Sachverhalten irrelevant sind, bekommen eine neue Bedeutung. Denn die Grundfreiheiten der EU, allen voran die Niederlassungsfreiheit sowie die Kapitalverkehrsfreiheit, ermöglichen die vereinfachte Ansiedlung des Lizenzgebers in Nachbarstaaten, welche sich in Folge der geöffneten Märkte, zu Niedrigsteuerländern auf den zweiten Blick und den „Steuroasen von nebenan“ entwickelt haben.

So bedarf es zur Erzielung von Steuerersparnissen keines Einsatzes einer Basisgesellschaft in exotischen Ländern, sondern es reicht, wie im Beispiel der Steuerersparnis durch die Niedrigbesteuerung der Lizenzeinnahmen, die Ansiedelung des Lizenzgebers in Nachbarländern wie den Niederlanden. Dank einer Eigenart des niederländischen Steuersystems bestehen dort Steuersparmöglichkeiten mit der so genannten Innovatiebox, einem gezielt gewährten Patentbox- System. Einkünfte, welche unter die Innovatiebox-Regelung fallen, unterliegen danach anders als die gewöhnlichen Einkünfte lediglich einem deutlich ermäßigten Steuersatz. Durch die Anwendbarkeit des Sonderregimes kommt es im Wesentlichen zum gleichen Erfolg wie bei der Integration eines Niedrigsteuerlandes in die Gestaltung. Denn die Lizenzen liegen dabei bei der Gesellschaft in den Niederlanden, während die Nutzung des Patentes durch eine Gesellschaft in einem Hochsteuerland ohne eine solche Steuervergünstigung erfolgt. Die Bemessungsgrundlage der Gesellschaft, welche das Patent nutzt, reduziert sich im Staat mit den hohen Steuern um die Lizenzgebühren. In den Niederlanden unterliegen die Einkünfte daraus dem reduzierten Steuersatz von 5%.⁵⁵⁶

Durch den so genannten *Nexus-Ansatz* bei den Sonderregelungen für geistiges Eigentum wird die Höhe der steuerlichen Begünstigung mittlerweile allerdings an das Verhältnis zwischen den qualifizierten Ausgaben für die Forschung und Entwicklung des IP und den Ausgaben für die Tätigkeit insgesamt gekoppelt.⁵⁵⁷

⁵⁵⁶ Rust in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 5. Auflage 2015, Der BEPS Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und seine Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen und des AEUV, S. 89 (90).

⁵⁵⁷ OECD (2015), Erläuterung, OECD/ G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, abrufbar unter, <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlauterung-2015.pdf>, S.7, Tz. 14, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

Nichts zuletzt wohl, weil die Patentboxen insbesondere durch Aktionspunkt 5 im Rahmen des BEPS-Programmes immer mehr in Bedrängnis gerieten.

Doch hat sich auch Luxemburg in den letzten Jahren nicht nur einen Namen bei der Erteilung von steuergünstigen Vorabverständigungsverfahren gemacht. Daneben ziehen insbesondere zinstragende Finanzinstrumente, genauer die *Preferred Equity Certificates* (PECs) und die *Convertible Preferred Equity Certificates* (CPECs), US-amerikanische Investoren an. In den USA werden die PECs als Eigenkapital eingeordnet, was zur Folge hat, dass es zunächst zu einer Steuerstundung kommt und die Steuer nicht bereits bei der wirtschaftlichen Entstehung der Erträge anfällt.⁵⁵⁸ Offensichtlicher und dennoch gerne gewährt sind Steuervorteile mittels des Steuerverzichts für bestimmte Einnahmen. Großbritannien beispielsweise sieht prinzipiell keine Quellensteuer auf Dividenden vor, Ungarn nur im Fall des Bestehens einer Schachtelbeteiligung.⁵⁵⁹ Es zeigt sich also, dass eine Steueroase danach mitunter erst auf den zweiten Blick erkennbar ist und deren steuergünstige Wirkung oftmals nur im Zusammenspiel mit anderen Systemen entsteht. Inwieweit diese steuerlichen Eigenheiten allerdings absichtlich zur Steuerersparnis geschaffen wurden und ob jeweils alle an den Gestaltungen beteiligten Staaten von einem solchen Effekt Kenntnis haben und danach eine Mitschuld an den Steuerausfällen tragen, ist abhängig vom Einzelfall. Zumindest steht fest, dass einige Länder nach wie vor vielseitige Möglichkeiten zu Steuerersparnissen für die multinationalen Unternehmen bieten und dies aufgrund deren Steuerrechtssouveränität auch weiterhin tun werden. Wie bereits erwähnt liegt die aktuell einzige Grenze im europäischen Beihilferecht. Doch für Staaten außerhalb der EU wie den USA, hilft dies zur Begrenzung einer allzu freizügigen Vorteilsgewährung wenig. Die aktuelle Diskussion zu Lösungsansätzen gegen die wettbewerbsverzerrende Vorteilsgewährung durch einzelne Staaten zeigt ebenfalls, dass in Zukunft eher präventive statt reaktiven Maßnahmen geplant sind.⁵⁶⁰

⁵⁵⁸ Wittenstein, Eine aktuelle Momentaufnahme zur Steuergestaltung mit hybriden Finanzinstrumenten: "Luxembourg Leaks" und neue Gesetze(-svorhaben), IStR 2015, S. 160 (161 f.).

⁵⁵⁹ Lühn, Quantitative internationale Konzernsteuerplanung, S. 103.

⁵⁶⁰ Steinegger, Der Konzern, Heft 10, S. 454 (454 f.)

F. Grenzen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit

Die Finanzierungsfreiheit sowie die wirtschaftliche Gestaltungsfreiheit an sich als Teilbereiche der unternehmerischen Handlungsfreiheit⁵⁶¹ und der daraus hervorgehende Ansatz ein möglichst steueroptimales Ergebnis zu erzielen, sind durch die Rechtsprechung des BFH eindeutig bestätigt worden.⁵⁶² Danach darf der Steuerpflichtige seine Gestaltungsfreiheit insoweit verstehen, als er seine rechtlichen Verhältnisse so anlegen darf, dass diese in der Folge eine möglichst geringe Steuerlast mit sich bringen.⁵⁶³ Dieser Grundsatz einer möglichst steuerünstigen Gestaltung durch den Steuerpflichtigen ist seit langem auch durch das Bundesverfassungsgericht anerkannt.⁵⁶⁴ Das Ziel kann im Rahmen der rechtlichen und wirtschaftlichen Möglichkeiten durch die Verhinderung einer Doppelbesteuerung bis hin zur Erlangung weißer Einkünfte, beispielsweise durch die Herbeiführung eines negativen Qualifikationskonfliktes, erreicht werden.⁵⁶⁵ Es gilt allerdings stets zu beachten, dass die Gestaltungsfreiheit nur die gestalterischen Möglichkeiten auf der Tatbestandsebene umfasst.

I. Steuergestaltungsfreiheit und unternehmerische Pflichten

Die Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG schützt die Freiheit der steuerpflichtigen Unternehmen über Art. 19 Abs. 3 GG bei der Wahl zwischen unbegrenzten Gestaltungsoptionen und nicht nur bei der Entscheidung zwischen einem bestimmten Tun oder Unterlassen.⁵⁶⁶ Aus den Art. 105 ff. GG lässt sich das Steuerstaatsprinzip ableiten. Hierin enthalten ist eine positiv formulierte und abstrakte Grundsatzentscheidung, dass es die Besteuerung als solche, zunächst unabhängig von Art und Maß, gibt. Im Anschluss an das „Ob“ durch das Grundgesetz, kann der Gesetzgeber das „Wie“ der Besteuerung genauer bestimmen. Die

⁵⁶¹ Drüen, StuW 2008, S. 154 (155).

⁵⁶² BFH v. 20. 05. 1997, VIII B 108/96, DB 1997, S. 1747.

⁵⁶³ BFH v. 29.11.1982- GrS 1/ 81, BStBl. II 1983, 272 (277); BFH v. 23.10.1996- I R 55/ 95, BStBl. II 1998, 90; BFH v. 15.7.2004, III R 66/98, BFH/ NV 2005, 186.; Urteile des BFH v. 12. 07. 1988, IX R 149/83, BFHE 154, 93, BStBl II 1988, 942, DStR 1988, S. 677 und v. 12. 09. 1995, IX R 54/93, BFHE 178, 542, BStBl II 1996, 158, DStR 1996, S. 99.

⁵⁶⁴ BVerfG v. 14.04.1959- 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237 (249f.).

⁵⁶⁵ Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, 1. Auflage 2012, S. 11, Rz. 1.5.

⁵⁶⁶ Vogel, Eigentumsgarantie, Handlungsfreiheit und Steuerrecht, S. 297 (299).

Auferlegung einer Steuerlast schränkt die Handlungs- und die darin inbegriffene Gestaltungsfreiheit stets ein.

1. Steuergestaltungsfreiheit und Steuerplanung

Der Begriff der Steuer-„Planung“ beinhaltet bereits ein voluntatives sowie ein kognitives Element. Denn eine Planung setzt, anders als eine zufällige Entstehung, ein Wollen, ebenso wie ein Wissen, voraus. Wer plant überlässt keinen oder möglichst wenig Raum für zufällige Entwicklungen. So sollen mittels der Steuerplanung, sowohl aus betriebswirtschaftlicher als auch aus juristischer Sicht möglichst steueroptimale Ergebnissen erzielt werden. Einerseits sollen unnötige Kosten durch hohe Steuerzahlungen vermieden werden und andererseits soll durch eine gesetzeskonforme Steuerplanung Rechtsicherheit erlangt werden, was sich letztendlich ebenfalls als wirtschaftlicher Vorteil erweist. Dies bedeutet, es müssen stets die gesetzeskonformen Handlungsalternativen gewählt werden, welche die geringste Steuerlast zur Folge haben. Zur Erreichung dieser steuerlichen Zielsetzung gilt es die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten und das unternehmerisch gewollte Ergebnis der Planung zugrunde zu legen.⁵⁶⁷

Die Steuerplanung kann im Wesentlichen in drei Kernbereiche, durch welche das Unternehmen in steuerlicher Hinsicht profitiert, eingeteilt werden. So kann zunächst mittels einer möglichst steueroptimalen Planung schon bei der Gestaltung der Konzernstruktur im In- und Ausland begonnen werden. Es gilt hier entsprechend der jeweiligen nationalen Regelungen und der sonstigen maßgeblichen Vorschriften die vorteilhafteste Rechtsform zu wählen und mögliche Gesellschaftsbeteiligungen steuereffizient zu strukturieren.⁵⁶⁸ Die Anforderungen an die Struktur zur Erreichung der Steuerziele sind dabei vielfältig. Darunter zu nennen sind die Möglichkeit zur Ausnutzung des bestehenden Steuergefälles oder der Gesellschaftserrichtung in EU-Ländern, welche keine Quellensteuern für Transaktionen in das Nicht-EU- Ausland vorsehen, sofern beachtliche außersteuerliche Gründe dieses Vorgehen stützen. Weitere Beispiele sind die Nutzung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im jeweiligen Staat und die der jewei-

⁵⁶⁷ Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, S. 11, Rz. 1.5.

⁵⁶⁸ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 888.

ligen Rechtsform anhaftenden Vorteile. Ebenfalls in die Strukturierung miteinbezogen werden sollen Möglichkeiten zur Inanspruchnahme von gewährten Steuervorteilen durch einzelne Länder und die Errichtung von Holdinggesellschaften sowie Basisgesellschaften in Niedrigsteuerländern, wenngleich hier scharf an der Grenze zum steuerlichen Missbrauch geplant wird.⁵⁶⁹

Ist diese Struktur entsprechend aufgebaut und können Gewinne erzielt werden, kommt es darauf an die steuerliche Bemessungsgrundlage möglichst geschickt zu gestalten, indem das konzernweite Gesamtergebnis den einzelnen Unternehmensteilen entsprechend steueroptimiert zugeordnet wird. Dies kann insbesondere durch die Verrechnungspreisbestimmungen im Konzern und die bewusste Nutzung von negativen Qualifikations- und Zurechnungskonflikten erfolgen. Aber auch die Risikoallokation und die Verlagerung von einzelnen Funktionen innerhalb des Konzerns können zur steuereffizienten Gewinnverlagerung beitragen. Dabei muss ständig auf die bestehende Konformität der Gestaltungen mit den sich ebenfalls wandelnden steuerrechtlichen, wie zivilrechtlichen Regelungen der beteiligten Staaten geachtet werden.⁵⁷⁰

Der dritte Kernbereich steuerlicher Planungsaktivität liegt daher in der stetigen Anpassung und gegebenenfalls Reorganisation der steuerlichen Strukturen unter Beachtung sämtlicher Nachteile beispielsweise in Form von Transaktionssteuern oder durch die Gewinnrealisierung. Es gilt die ursprünglich geschaffene Struktur mit all ihren Verästelungen und Transaktionsstrukturen an die jeweils geltenden gesetzlichen Vorgaben anzupassen und wirtschaftliche Entwicklungen des Unternehmens mitaufzunehmen.⁵⁷¹

Die betriebswirtschaftliche Steuergestaltung dient schließlich dazu die, durch den Gesetzgeber ebenso wie durch vertragliche Beziehungen und wirtschaftliche Vorgänge ermöglichten, Gestaltungsspielräume steueroptimal zu nutzen. Aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art 19 Abs. 3 GG lässt sich die umfassende allgemeine Handlungsfreiheit für die steuerpflichtigen Unternehmen ableiten. Wohingegen aufgrund der Subsidiarität des Art. 2 Abs. 1 GG die unternehmerische Gestaltungsfreiheit in der Literatur aus dem Zusammenspiel von Art. 12 Abs. 1 GG

⁵⁶⁹ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 889.

⁵⁷⁰ Taetzner, Steuerbelastung, Steuerwirkung und Steuergestaltung im Lichte der internationalen Steuerplanung, in Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS Mellwig, S. 469 (478).

⁵⁷¹ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 889.

und Art. 14 Abs.1 GG abgeleitet wird.⁵⁷² Unabhängig davon hat die Rechtsprechung klargestellt, dass der Steuerpflichtige seine Gestaltungen so wählen kann, dass daraus eine möglichst geringe Steuerpflicht resultiert.⁵⁷³ Es steht dem Steuerpflichtigen daher bei grenzüberschreitenden wie auch bei rein nationalen Sachverhalten grundsätzlich offen, seine Steuerpflicht durch die Gestaltung seiner rechtlichen Verhältnisse möglichst gering zu halten. Nichts anderes gilt bei der Verlagerung von Gewinnen in ausländische Staaten mit einer geringeren Steuerlast. Es bestehen somit im Grundsatz keine Einwände gegen eine Steuerplanung mit dem Ziel der Steueroptimierung für das Unternehmen. Daraus folgt, dass der Steuerpflichtige, solange und soweit er sich an die gesetzlichen Grenzen hält, er weder moralischen noch sonstigen ethischen Verpflichtungen unterworfen ist und die Steuerplanung so gestalten kann, dass er die, durch die wirtschaftliche Tätigkeit gegebenen, Steuervorteile nutzt.⁵⁷⁴ Dies muss schließlich gelten, nachdem sich ein Rechtsstaat nicht über moralische Werte und ehrenhaftes Verhalten bestimmen lässt, sondern alleine die entsprechende gesetzliche Grundlage maßgeblich ist. Die Freiheit des Steuerpflichtigen kann durch das Recht begrenzt werden, nicht aber durch substanzlose Vorwürfe oder eine gesetzgeberische Wunschvorstellung und den Appell an das Gewissen. Solange sich die steuerplanerische Gestaltung in den Grenzen des Rechts bewegt kann, zumindest aus rechtlicher Sicht, kein Vorwurf greifen. Rechtsstaatlichkeit ergibt sich aus dem Kerngedanken, dass jegliche staatliche Machtausübung alleine auf der Grundlage der Verfassung und den formell und materiell verfassungsmäßig erlassenen Gesetzen mit Zielsetzungen wie der Gewährleistung der Freiheit, der Gerechtigkeit und der Rechtssicherheit, zulässig ist.⁵⁷⁵ Moral und Ethik spielen dabei wenn, dann nur im Rahmen der Gesetzgebung selbst eine Rolle oder wenn sich der Steuerpflichtige diesen durch seine Steuerplanung freiwillig unterwirft.

⁵⁷² Dietlein, in Stern, S. 1928 f.; Badura, Grundrechte und Wirtschaftsordnung, in Merten/Papier, Handbuch der Grundrechte, Bd. II, 2006, § 29 Rn. 19 ff; Scholz, in Maunz/Dürig, Art. 12, Rn. 123; BVerfGE 4, 7 (16).

⁵⁷³ BFH v. 20.05.1997, VIII B 108/96, DB 1997, S. 1747; Lohse, BB, Die erste Seite, Nr. 37.

⁵⁷⁴ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 891.

⁵⁷⁵ Stern, Klaus, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland – Band I, C.H. Beck, 1984, § 20 III 1 (S. 781).

2. Unternehmerische Pflichten und Risiken

Das, was für Außenstehende oftmals wie ungerechtfertigtes Vorgehen oder Handeln am Rande der Illegalität aussehen mag, kann für das Unternehmen ein betriebswirtschaftliches Erfordernis darstellen. Denn die Zielsetzung der Unternehmen wird es stets sein und sein müssen, unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der Erfüllung der damit verbundenen *Tax Compliance*, die Steuerlast möglichst gering zu halten. Diese Steueroptimierung beinhaltet das Nutzen sich offenbarender Steuereinsparungsmöglichkeiten, wie sie einzelnen, rein national Steuerpflichtigen zum Teil eben nicht offen stehen. Klassischerweise sei an dieser Stelle eine an das entsprechende Steuergefälle angepasste Steuerplanung genannt. Man kann daher von einem Gebot zum Handeln im Sinne der Gesellschaft im Rahmen der Steuerplanung sprechen. Denn in betriebswirtschaftlicher Hinsicht handelt es sich bei den Steuern schlicht um Kosten, welche es zu minimieren beziehungsweise zu verhindern, gilt.⁵⁷⁶ Und das insbesondere, wenn man sich vor Augen hält, dass die Steuerbelastung in der Regel 25 bis 40% des positiven Unternehmensergebnisses ausmacht und die Gestaltungen auf legalem Wege das Potenzial ordentlicher Gewinnerhöhungen für das Unternehmen beinhalten. Eine erfolgreiche Steuerplanung ist daher für ein Unternehmen enorm wichtig, um die Steuergestaltungsfreiheit optimal ausschöpfen zu können.

Hinzu kommt, dass einige Staaten, regelrecht angelehnt an marktwirtschaftliche Grundsätze, auf Angebot und Nachfrage im Hinblick auf ihre Steuersysteme reagieren und entsprechende Modelle schaffen, welche den Steuerpflichtigen Vorteile versprechen. Diese Länder präsentieren den weltweit agierenden Unternehmen die Steuersparmöglichkeiten auf dem Silbertablett.⁵⁷⁷ Die Wahrnehmung dieser Angebote wird insbesondere den Unternehmen vorgeworfen. Doch wird dabei oftmals außer Acht gelassen, dass den Organen im Unternehmen, neben der steuerlichen Gestaltungsfreiheit auch eine Sorgfaltspflicht zukommt. Nutzen diese die angebotenen Steuervorteile also nicht, steht dies im Widerspruch zum Wohle des Unternehmens und die Verantwortlichen sehen sich wo-

⁵⁷⁶ Breithecker/Klappdor, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 1.

⁵⁷⁷ Vgl. „Schwarze Liste“ des Europäischen Rates, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>

möglich sogar dem Verdacht der Untreue nach § 266 StGB ausgesetzt. Denn das Vermögen der juristischen Person stellt sowohl für Vorstände als auch Geschäftsführer ein Fremdes dar.⁵⁷⁸ Für die Geschäftsleitung eines Unternehmens, gleichgültig, ob es sich dabei um ein Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft nach § 93 AktG oder den Geschäftsführer einer GmbH nach § 43 GmbHG handelt, besteht daher nach § 78 AktG beziehungsweise nach §§ 6, 35 GmbHG, mittels der durch Rechtsgeschäft eingeräumten Befugnis eine Vermögensbetreuungspflicht.⁵⁷⁹ Einerseits haben die Verantwortlichen daher Sorge dafür zu tragen, dass sämtliche Vorgänge im Unternehmen dem in- und ausländischen Recht entsprechen. Wobei dies umso mehr gilt, nachdem die Legalitätspflicht eine wesentliche Aufgabe der Geschäftsleitung im Unternehmen darstellt⁵⁸⁰ und die Treuepflicht im Sinne des § 266 StGB beim Aufsichtsrat einer AG, neben seinen Leitungsaufgaben, die nach § 111 AktG bestehenden Überwachungsaufgaben umfasst,⁵⁸¹ was dazu führt, dass Gestaltungen weder den Tatbestand des § 42 AO noch des § 370 AO erfüllen dürfen. Andererseits zwingt die Vermögensbetreuungspflicht aber gerade auch dazu, dass Chancen im Rahmen der Steuerplanung nicht außer Acht gelassen werden. Denn sonst kann es mitunter zum Verdacht des Missbrauchs der gewährten Befugnisse kommen.⁵⁸² Zumal der Tatbestand der Untreue auch durch ein Unterlassen erfüllt werden kann.⁵⁸³ Um daher nicht gesellschaftsrechtlichen oder strafrechtlichen Vorwürfen wie der Untreue in Konflikt zu geraten, muss die Unternehmensleitung auf ein möglichst steueroptimiertes Vorgehen bei der Steuerplanung achten.⁵⁸⁴ Wenn beispielsweise im Zusammenhang mit Nutzungsmöglichkeiten durch Verrechnungspreisgestaltungen, abgesichert mittels einer verbindlichen Zusage, die entsprechende Umsetzung in Form von Gesellschaftsgründungen im Ausland nicht erfolgt oder erforderliche Transaktionen nicht stattfinden, kann im Einzelfall ein Nachteil durch das Ausbleiben eines Vermögenszuwachses entstehen. Bei derartigen Steuerpla-

⁵⁷⁸ Fischer, StGB, 63. Auflage 2016, § 266, Rn. 13.

⁵⁷⁹ Kindhäuser, Urs, in Kindhäuser/ Neumann/ Paeffgen, StGB 5. Auflage 2017, § 266, Rn. 58.

⁵⁸⁰ Rieder/Falge, in Göring/Inderst/Bannenberg, Compliance, 1. Auflage 2010, 2. Kapitel, Rechtliche und sonstige Grundlagen für Compliance, S. 14.

⁵⁸¹ Fischer, StGB, 63. Auflage 2016, § 266, Rn. 48.

⁵⁸² Fischer, StGB, 63. Auflage 2016, § 266, Rn. 24.

⁵⁸³ Fischer, StGB, 63. Auflage 2016, § 266, Rn. 32.

⁵⁸⁴ Gasper, Protokoll zum Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden, v. 23.03.2012, „Tax Compliance im Spannungsfeld zwischen Unternehmen und Finanzbehörden“, S. 4, Tz. 1.1.3.

nungsmodellen, noch dazu, wenn diese von Seiten der beteiligten Finanzbehörden genehmigt wurden und daraus eine gesicherte Aussicht auf einen finanziellen Vorteil erwächst, kann bei entsprechender Inaktivität gegen die unternehmerischen Grundsätze verstoßen werden. Und auch wenn die Privatautonomie der Steuerpflichtigen bei der Besteuerung nur die Gestaltungsfreiheit hinsichtlich des Tatbestandes der Steuernorm, nicht aber die Rechtsfolgeenseite umfasst, welche durch das Gesetz bestimmt wird, sind derartige Vorwürfe in Anbetracht der zum Teil gewährten Vorabzusagen, wie im Fall der längst bekanntgewordenen Praxis in Luxemburg, mittlerweile zumindest diskutabel.⁵⁸⁵ Denn sofern steuergünstige Vorabzusagen mit dem Gesetz konform sind, besteht aufgrund der Vermögensbetreuungspflicht eine Verantwortung diese Möglichkeiten auszuschöpfen und die Umsetzung eines in der Vorabzusage gewährten, steuergünstigen Tatbestandes zu betreiben.

Nachdem sich die Steuerplanung mit dem Ziel der möglichst weiten Minimierung der Steuerlast oftmals an der zum Teil schwer erkennbaren Grenze zwischen Missbrauch und regelkonformer Steuergestaltung bewegt, liegt die Kernaufgabe der Konzernsteuerplaner und der dahinter stehenden verantwortlichen Manager im Hindurchmanövrieren durch diese Grauzonen.⁵⁸⁶ Die durch eine solche Steuerplanung erreichbare Gewinnsteigerung für die Gesellschaften bedarf stets entsprechenden Steuerrisikostrategien und der Aufmerksamkeit die Veränderungen der Rechtsordnungen betreffend, um nicht in der Undurchsichtigkeit der Grauzone das betriebswirtschaftliche, steuerliche und juristische Ziel aus den Augen zu verlieren. Letztendlich geht es um eine legale und zugleich steueroptimierte Gewinnerzielung.⁵⁸⁷ Dies ermöglicht eine fokussierte Nutzung von rechtlichen, wirtschaftlichen und tatsächlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Ob man dies nun Steuerpolitik, Steuerplanung im engeren Sinne oder auch Steuermanagement bezeichnet, kann dahingestellt bleiben. Wesentlich ist nur, dass es sich dabei nicht stets um die Vorbereitung einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung im Sinne einer Steuerumgehung mittels einer wettbewerbsschädli-

⁵⁸⁵ Hierzu u. a. ein Artikel von International Tax Review: www.internationaltaxreview.com/Article/3406724/Global-Tax-50-2014-Marius-Kohl.html, zuletzt abgerufen am 13.11.2016.

⁵⁸⁶ Hein, Managerhaftung wegen mangelnder Compliance, Bundesanzeiger Board, S. 178 f., abrufbar unter: <https://www.bundesanzeiger-verlag.de/fileadmin/Betrifft-Unternehmen/Arbeitshilfen/Fachbeitraege/mangelhafteCompliance.pdf>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁵⁸⁷ Schuhr, Jan, Strafrechtliche Relevanz der „Panama Papers“ de lege lata: Untreue, Steuerhinterziehung, etc., NZWiSt 2017, 265 (270f.).

chen Ausnutzung zwischenstaatlicher Gestaltungsspielräume handelt, sondern oftmals um bloße Steuerarbitrage.⁵⁸⁸

Es bleibt daher zunächst festzuhalten, dass die Unternehmen ihre steuerlichen Angelegenheiten möglichst steueroptimal planen und gestalten können⁵⁸⁹ und die Verantwortlichen unter Umständen dazu aus unternehmensrechtlicher Sicht sogar verpflichtet sein können.

II. Grenzen der Gestaltungsfreiheit durch den Gesetzgeber

Sofern man sich die Frage stellt, wieso es im Hinblick auf die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen überhaupt eines Korrektivs, darunter in Form einer Missbrauchsvermeidungsnorm gegen Steuerumgehung, bedarf, übersieht man dabei gerade, dass die Gestaltungsfreiheit nicht auch die Rechtsfolgende der Besteuerung mitumfasst. Würde man diese Seite für die Gestaltungspraxis öffnen, kann man sich leicht ausmalen zu welchen Steuereinnahmen es dann in Zukunft noch kommen würde. Daher kann sich der Steuerpflichtige zwar frei entscheiden, ob er einen Tatbestand erfüllen will oder nicht, hinsichtlich der Rechtsfolge, wenn er den Tatbestand erfüllt hat, kann er jedoch weder über das „Ob“ noch das „Wie“ der Steuerlast entscheiden. § 38 AO gibt vor, dass durch die Tatbestandsverwirklichung, an die das jeweilige Gesetz die Leistungspflicht knüpft, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen.⁵⁹⁰ Danach bedarf es den Missbrauchsvermeidungsnormen zum Schutz vor einer Umgehung des steuerlichen Tatbestandes und als regulierendes Korrektiv aufgrund der dem Steuerpflichtigen prinzipiell gewährten Gestaltungsfreiheit.⁵⁹¹ Ein absoluter und genereller Vorsatz des Staates zur „Sicherung inländischen Steuersubstrates“⁵⁹² bei als aggressiv bezeichneten Steuergestaltungen steht der unternehmerischen Freiheit eindeutig entgegen.⁵⁹³ Es sind daher ausschließlich die bestehenden, gesetzlich verankerten und rechtmäßigen Grenzen durch die Steuerpflichtigen zu beachten. Diese liegen in Deutschland gegenwärtig im Wesentlichen bei der

⁵⁸⁸ Kofler/Kofler, Internationale Steuerarbitrage, S. 382, abrufbar unter: https://www.jku.at/steuerrecht/content/186180/e186181/e186906/Beitrag_Internationale_Steuerbeitrge_ger.pdf.

⁵⁸⁹ BFH v. 20. 05. 1997, VIII B 108/96, DB 1997, S. 1747.

⁵⁹⁰ Drüen, StuW 2008, S. 154 (157).

⁵⁹¹ Drüen, StuW 2007, S. 112 (114).

⁵⁹² BT-Drs. 16/4841, S. 35.

⁵⁹³ Eilers, FR 2007, S. 733 (734).

Steuerhinterziehung nach § 370 AO sowie insbesondere bei der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO und den jeweiligen speziellen Missbrauchstatbeständen. Diese Vorschriften, welche nun vor dem Hintergrund aggressiver Steuerplanung dargestellt werden, wirken der Steuerplanungs- und Gestaltungsfreiheit auf der Tatbestandsebene als nationale Schranken entgegen.⁵⁹⁴

1. Gesetzlich normierte Grenzen im nationalen Recht

Deutschland ist ein Steuerstaat,⁵⁹⁵ welcher sich im Wesentlichen durch die Steuereinnahmen finanziert, indem er einen Teil des wirtschaftlichen Substrates seiner Steuerpflichtigen einbehält.⁵⁹⁶ Es steht dem Gesetzgeber im Rahmen seiner Gesetzgebungsbefugnis prinzipiell offen, die Gesetze den Erfordernissen anzupassen und die Grenzen der Gestaltungsfreiheit neu zu ziehen. Von dieser Freiheit hat der deutsche Gesetzgeber umfassend Gebrauch gemacht, so dass man mitunter sogar von einem ausgeprägten Aktionismus bei der Sicherung von inländischem Steuersubstrat sprechen kann. Als Beispiel für ein derartig engagiertes nationales Vorgehen soll an dieser Stelle die gesetzliche Entwicklung zur Behandlung von Sondervergütungen skizziert werden.

Am Anfang stand die Idee der deutschen Finanzverwaltung für den Fall der inländischen Einkünfte eines Steuerausländers (*Inbound-Fall*) die Zinszahlungen einer Gesellschaft an den Gesellschafter einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen, um das deutsche Besteuerungsrecht herzustellen. Nachdem es aber im umgekehrten Fall, dem *Outbound-Fall* mit einem Steuerinländer und ausländischen Einkünfte zum umgekehrten Ergebnis kam, nämlich dem Besteuerungsrecht des ausländischen Staates, wurde § 50 d Abs. 9 EStG geschaffen. Mit dieser Norm, welche eine unilaterale *Switch-over*-Klausel enthält, sollen in Anwendungsfällen eines Doppelbesteuerungsabkommens weiße Einkünfte, welche der Freistellungsmethode dem Sinn und dem Zweck nach widersprechen, verhindert werden. Hierzu bedarf es beispielsweise in Fällen, in denen der Wohnsitzstaat die Freistellungsmethode anwendet und der Quellenstaat ohnehin über kein Be-

⁵⁹⁴ Hüttemann, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, BFH-Symposium, DStR 22/ 2015, S. 1146 (1151).

⁵⁹⁵ Isensee, Steuerstaat als Staatsform, FS Hans Peter Ipsen, 1977, S. 409 ff.

⁵⁹⁶ Kirchhof, Die Steuern, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts (HStR), Bd. II, 2004, § 30 Rn. 69 ff.

steuerungsrecht verfügt. Dies gelingt mittels der Versagung der Anwendbarkeit der Freistellungsmethode nach § 50 d Abs. 9 EStG.⁵⁹⁷ Nachdem trotz der Schaffung des § 50d Abs. 9 EStG nicht alle Lücken in diesem Kontext geschlossen werden konnten, schuf der Gesetzgeber, als Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH,⁵⁹⁸ den Absatz zehn des § 50d EStG. Hierbei werden in Abkommensfällen einzelne Sondervergütungen zu Unternehmensgewinnen umqualifiziert.⁵⁹⁹ Sowohl Abs. 9, „ungeachtet des Abkommens“ als auch Abs. 10 „und enthält das Abkommen keine [...], gilt [...]“, beinhalten die Gefahr eines *Treaty overrides*. So soll mit Abs. 10 der Besteuerungszugriff für bestimmte Einkünfte mittels der Umqualifizierung durch die *Switch-Over*-Klausel erreicht werden, indem diese Einkünfte dann einer deutschen Betriebsstätte zugerechnet werden können.⁶⁰⁰ Anhand dieses Beispiels ist unschwer zu erkennen, dass, auch wenn das Bundesverfassungsgericht den *Treaty override* an sich als zulässig erachten mag, der nationale Gesetzgeber nicht ständig einzelne systembedingte Lücken schließen kann, um das Besteuerungsrecht zu sichern. Zumal Deutschland aus nationaler Sicht mit der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsnorm des § 42 AO prinzipiell gegen sämtliche Formen des steuerlichen Missbrauchs ausreichend gewappnet scheint. Dennoch werden immer mehr spezialgesetzliche Einzelnormen geschaffen, wodurch die Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen weiter begrenzt wird.

Zur Darstellung dieser nationalen Begrenzung der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen erfolgt an dieser Stelle eine - wie in der Diskussion im Rahmen der Rechtsmissbrauchslehre stattfindende - grundsätzliche Abgrenzung zwischen illegaler, missbräuchlicher und legaler Steuergestaltung.⁶⁰¹ Den einzelnen Gestaltungselementen aggressiver Steuerplanung können daneben stets weitere kodifizierte spezialgesetzliche Normen, Definitionen und Raster entgegenstehen. Ebenso wie auf supranationaler Ebene der Gestaltungsfreiheit Grenzen gesetzt werden können. Vorliegend geht es allerdings um die primären nationalen Gren-

⁵⁹⁷ Wagner, in Blümich, EStG, 126. EL November 2014, § 50d Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g, Rn. 108.

⁵⁹⁸ BFH v.17.10.07, I R 5/06, BStBl. II 09, 356; BFH v. 09.08.2006, II R 59/05, BStBl. II 09, 758.

⁵⁹⁹ Wagner, in Blümich, EStG, 126. EL November 2014, § 50d Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g, Rn. 125.

⁶⁰⁰ Wagner, Blümich, EStG, 126. Auflage 2014, § 50d, Rn. 125 f.

⁶⁰¹ Schön, in FS Reiss, S. 575.

zen der steuerlichen Gestaltungsfreiheit, nachdem diese auf sämtliche Fälle der internationalen Steuerplanung mit Bezug zu Deutschland Anwendung finden.

a) Steuerhinterziehung

Der Vorwurf der aggressiven Steuerplanung trifft nahezu ausschließlich multinationale Unternehmen. Steuerhinterziehung wird hingegen oftmals von Privatpersonen begangen. Anders als diese können die Unternehmen die geltenden Steuersysteme nutzen, um ihr Steuersubstrat steuergünstig hin und her zu verlagern, was an sich zunächst keinen Gesetzesverstoß darstellt.⁶⁰² Auf nationaler Ebene ist die Steuerhinterziehung in §§ 369 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. 370 AO geregelt. Im Ordnungswidrigkeitenrecht interessiert daneben gegebenenfalls § 378 AO, welcher die Steuerhinterziehung aus § 370 AO im Fall des leichtfertigen Begehens regelt. Die Steuerhinterziehung ist als Blankettstraftatbestand geregelt,⁶⁰³ wobei auch vertreten wird, dass es sich um einen normativen Tatbestand⁶⁰⁴ handelt. Vorliegend wird mit der herrschenden Meinung davon ausgegangen, dass § 370 AO mittels der Blanketttechnik akzessorisch auf das entsprechend einschlägige Steuerrecht verweist. Für den Steuerpflichtigen gelten danach die strengen Maßstäbe des Strafrechts aufgrund des Erfordernisses des strafrechtlichen Gesetzmäßigkeitsprinzips auch bei der Anwendung der Steuernormen.⁶⁰⁵

Als Steuerhinterziehung wird eine vorsätzliche Verletzung steuerlicher Erklärungspflichten mit dem Ziel der Erlangung von Vermögensvorteilen oder alternativ, der Vermeidung von Vermögensnachteilen, bezeichnet.⁶⁰⁶ Damit ein Fall des Missbrauchs in eine Steuerhinterziehung umschlägt, müssen gegenüber der zuständigen Finanzbehörde hinsichtlich steuerlich erheblicher Tatsachen falsche Angaben gemacht werden oder die Behörde muss in pflichtwidriger Weise über Tatsachen in Unkenntnis gelassen worden sein, wodurch es zu einer Steuerverkürzung oder einem nicht gerechtfertigten Steuervorteil für den Steuerpflichti-

⁶⁰² Heckemeyer/Spengel, Maßnahmen gegen Steuervermeidung: Steuerhinterziehung versus aggressive Steuerplanung, ZBW, Wirtschaftsdienst 2013, S. 363.

⁶⁰³ BVerfG, Beschl. v. 08.05.1974- 2 BvR 636/ 72, BVerfGE 37, 201 (208); BVerfG v. 16.6.2011- 2 BvR 542/09, BFH/NV 2011, 1820; BGH, Urteil v. 28.01.1987, BGHSt 34, 272 (282); BGH, Beschluss v. 07.11.2001, BGHSt 47, 138 (141); Pipping, Die „steuerlich erheblichen Tatsachen“ im Rahmen der Steuerhinterziehung, 1998, S. 68.

⁶⁰⁴ Walter, in FS Tiedemann, 2008, S. 696 f.

⁶⁰⁵ Peters, in Schaumburg/Peters, S. 353, Rn. 10.9.

⁶⁰⁶ Pflaum, in Handbuch Wirtschafts-und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, I. Vorbemerkung, Rn. 2.

gen kommt.⁶⁰⁷ Wie bereits erwähnt treten Fälle von Steuerhinterziehung bei Unternehmen jedoch eher selten auf. Die Erfüllung des Tatbestandes des § 370 AO wird mittels der Steuergestaltung, oft beaufsichtigt durch eigene *Tax Compliance*-Abteilungen in den Unternehmen, bewusst vermieden. Der Vorwurf der aggressiven Steuerplanung muss somit eindeutig vom Vorwurf der Steuerhinterziehung getrennt werden. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung stellt daher auch eher eine theoretische, als eine praktische Grenze der steuerlichen Gestaltungsfreiheit multinational agierender Unternehmen dar.

b) Scheingeschäfte

Obwohl der erste Anschein vermitteln mag, dass durch das mitunter künstliche Vorgehen bei aggressiver Steuergestaltung Scheingeschäfte abgewickelt werden, muss dennoch klar differenziert werden, worum es in § 41 Abs. 2 AO tatsächlich geht. Denn wie auch in § 117 BGB geregelt, sind Scheingeschäfte solche Geschäfte und Handlungen, welche nur zum Schein abgeschlossen bzw. durchgeführt werden, ohne in der Realität zu bestehen. Dagegen sind bei den in Frage stehenden Steuergestaltungen die einzelnen Geschäfte in der Regel ja gerade gewollt.⁶⁰⁸ Unabhängig davon, ob diese Verträge und Handlungen wirtschaftlich sinnvoll sind, haben die Steuerpflichtigen diese bewusst zur Steuergestaltung gewählt und führen diese wirksam durch. Die Vermutung eines Scheingeschäfts kann also im Rahmen der Prüfung einer aggressiven Steuergestaltung in der Regel außer Acht gelassen werden.

c) Steuerlicher Missbrauch nach § 42 AO

Alleine der Vorsatz Steuern zu sparen, macht eine Steuerplanung nicht automatisch unangemessen i. S. v. § 42 AO.⁶⁰⁹ Fraglich ist, ob den Unternehmen bei den Gestaltungsmodellen darüber hinaus ein, die Erfüllung des Missbrauchstatbestands rechtfertigender, Vorwurf gemacht werden kann. In Nr. (1) des Empfehlungsschreibens der EU-Kommission aus dem Jahr 2012 war man sich bereits sicher, dass die aggressiven Steuerplanungspraktiken an sich kein illegales Ver-

⁶⁰⁷ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO Rn.46.

⁶⁰⁸ Koenig, in Koenig AO, 3. Auflage 2014, § 42 AO Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, Rn. 1.

⁶⁰⁹ BFH v. 21.08.2012 VIII R 32/ 09, BFHE 239, 91, BStBl. II 2013, 16.

halten darstellen. Vielmehr wurden der Widerspruch der Gestaltungen zur eigentlichen Intention des Gesetzes und die daraus resultierende verminderte Steuerschuld, festgestellt.⁶¹⁰ Ziffer 4 des Dokuments trägt die Überschrift „Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch“. Hieraus kann geschlussfolgert werden, dass die aggressive Steuerplanung im Verdacht des steuerlichen Missbrauchs steht.⁶¹¹ Hinsichtlich dieses Vorwurfes gilt es einen Abgleich der steuerplanerischen Elemente aggressiver Steuergestaltungen mit dem Tatbestand des steuerlichen Missbrauchs im Hinblick auf die Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen vorzunehmen. Zumal bereits im Zusammenhang mit der Analyse des Musterfalles aggressiver Steuerplanung von *Google* der Verdacht missbräuchlicher Gestaltungsstrukturen im Sinne des § 42 AO aufkam. Außerdem dient § 42 AO als Vorlage für eine supranationale *General-Anti-Avoidance-Rule* und ist dadurch aktuell von großer Bedeutung.⁶¹²

aa) Methodik des § 42 AO

Zunächst bedarf es der kurzen Darstellung der Methodik zu § 42 AO, nachdem hierzu viele unterschiedliche Ansichten vertreten werden. Der Anwendungsbe-
reich der Norm hängt wesentlich vom Methodenverständnis des Rechtsanwen-
ders ab, wenngleich dafür in der neuen Fassung der allgemeinen Missbrauchs-
vermeidungsvorschrift vermeintlich weniger Spielraum bleibt.⁶¹³ Zu unterschei-
den und seit langer Zeit in der Diskussion befindlich ist einerseits die Innentheo-
rie, die auf den Telos der umgangenen Norm abstellt.⁶¹⁴ Die Außentheorie hin-
gegen besagt, dass es sich bei § 42 AO um eine subsumtionsfähige Norm han-
delt.⁶¹⁵ § 42 AO in der aktuellen Fassung wird als Zugeständnis des Gesetzge-

⁶¹⁰ Europäische Kommission: Empfehlung vom 06.12.2012 gestützt auf Art. 292 AEUV: Brüssel, den 12. Dezember 2012 (13.12)17617/12, Kommissionsempfehlung „betreffend aggressive Steuerplanung“, 2012/772/ EU, ABl. Nr. L 338 S. 41, Celex-Nr. 3 2012 H 0772., Punkt (1).

⁶¹¹ Europäische Kommission: Empfehlung vom 06.12.2012, 2012/772/ EU, ABl. Nr. L 338 S. 41, Celex-Nr. 3 2012 H 0772., Ziffer 4.

⁶¹² Hüttemann, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, BFH- Symposium, DStR 22/ 2015, S. 1146 (1151).

⁶¹³ Ratschow, Klein AO, 13. Auflage 2016, § 42 AO, Rn. 36.

⁶¹⁴ Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 1982, S. 86 ff.

⁶¹⁵ Fischer, Überlegungen zum *fraus-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischen Recht, FS Reiss, 2008, S. 621 (632 f.).

bers an die Außentheorie gewertet.⁶¹⁶ Dies hat gleichzeitig Konsequenzen für die Diskussion um die Analogiefähigkeit des Steuerrechts an sich.⁶¹⁷ Denn der Begründung zur Annahme der Außentheorie dient unter anderem, dass die Norm lediglich zu Lasten des Steueranwenders gilt, was bei einer analogiefähigen Vorschrift gerade nicht der Fall ist.⁶¹⁸ Des Weiteren deuten die Merkmale der „unangemessenen Gestaltung“ und der „außensteuerlichen Gründe“ auf eine Anwendung der Außentheorie hin, indem der Tatbestand weiter sowie an der BFH-Rechtsprechung orientiert definiert ist.⁶¹⁹ Auch spricht die Beibehaltung der Konkurrenzregelung zu den Einzelsteuergesetzen in § 42 Abs. 1 S. 2 AO gegen die Innentheorie.⁶²⁰ Vorliegend wird daher die Außentheorie zugrunde gelegt.

bb) Anwendungsbereich des § 42 AO und Abgrenzung der speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften

Der Anwendungsbereich des § 42 AO erstreckt sich auf das gesamte Steuerrecht und umfasst im nationalen Steuerrecht sämtliche Steuerarten, unabhängig davon, ob es sich um einen unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtigen handelt, denn das Ausmaß der nationalen Steuerpflicht ist ohne Belang.⁶²¹ Es spielt daher auch keine Rolle, ob es sich um einen rein nationalen oder einen internationalen Sachverhalt handelt. Im Bereich des internationalen Steuerrechts gilt § 42 AO, sofern der materielle Anspruch auf nationale Normen verweist oder aber auch, sofern eine Auslegung nach nationalem Recht ergänzend zu erfolgen hat. Daher kann, wenn es sich um eine Gestaltung handelt, welche Normen des EU-Rechts umgehen will laut BFH⁶²² ebenfalls auf § 42 AO zurückgegriffen werden. In verfahrensrechtlicher Hinsicht gilt die Norm sowohl im Bereich der Festsetzung als auch der Erhebung und der Vollstreckung einer Steuer.⁶²³ Weiter sind auf-

⁶¹⁶ Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 8 ff. ; Wendt, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, DStJG Band 33, 2010, S. 117 (137); Hey, BB 2009, S. 1044 (1044).

⁶¹⁷ Hüttemann, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, BFH- Symposium, DStR 22/ 2015, S. 1146 (1147).

⁶¹⁸ Hahn, DStZ 2008, S. 481(484); Gersch, in Klein AO, 13. Aufl. 2016, § 42 AO, Rn. 37 f.

⁶¹⁹ Hüttemann, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, BFH- Symposium, DStR 22/ 2015, S. 1146 (1147).

⁶²⁰ Fischer, in H/H/SP, Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, Stand 2008, § 42 AO, Rn. 71ff.

⁶²¹ BFH v. 29.07.1997, I R 35/96, BStBl. II 1998, 235; BFHv. 24.05.2000, II B 74/99, BFH/NV 2001, 162; BFH v. 20.03.2002, I R 38/00, BStBl. II 2002, 819.

⁶²² BFH v. 09.07.1998, V R 68/96, BStBl. II 1998, 637.

⁶²³ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 56.

grund des Wortlauts des § 42 Abs.1 S. 1 AO Erstattungs- und Vergütungsansprüche mitumfasst, nachdem dort ganz allgemein die Rede von der Umgehung der Steuergesetze i. S. d. § 4 AO ist. Daran ändert auch § 42 Abs. 1 S. 3 AO nichts, der von der Entstehung eines Steueranspruchs ausgeht.⁶²⁴ Die allgemeine Missbrauchsvermeidungsnorm bezieht sich in § 42 Abs. 1 S. 1 AO auf das materielle und das verfahrensrechtliche Steuergesetz nach § 4 AO, weshalb Rechtsverordnungen und in nationales Recht umgewandeltes EU- Recht⁶²⁵ ebenfalls umfasst sind.⁶²⁶

Im Hinblick auf spezielle Missbrauchsvermeidungsnormen bedarf es einer Abgrenzung der Anwendungsbereiche. Denn wie bereits erwähnt besteht in Deutschland schon jetzt eine hohe Regelungsdichte an speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften.⁶²⁷ Zu nennen sind hier erneut die bereits dargestellten Normen des §§ 50 d Abs. 1 S. 11, Abs. 3, Abs. 9- 11 EStG sowie § 8 b Abs. 1 S. 2 KStG, die Entstrickungsregeln, inklusive der Funktionsverlagerung nach § 12 Abs. 1 KStG, § 1 Abs. 3 AStG, die Zinsschranke und die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG. Doch auch wenn sich einige der Normen überschneiden, bleiben weiterhin Regelungslücken bestehen.⁶²⁸ Daher kann in Anbetracht der Vielfältigkeit steuerlicher Gestaltungs- und Missbrauchsmöglichkeiten auf eine generelle Missbrauchsvermeidungsnorm nicht verzichtet werden. Die heftig umstrittene Meinung des BFH besagt, dass die spezialgesetzlichen Normen die generelle Gestaltungsmissbrauchsnorm des § 42 AO verdrängen. Das soll auch gelten, wenn die spezialgesetzliche Norm im Einzelfall nicht hinsichtlich aller Tatbestandsmerkmale vollständig erfüllt ist.⁶²⁹

cc) Tatbestand des Missbrauchs nach § 42 AO

Zum Begriff der Steuerumgehung erfolgte bereits eine Darstellung in Abgrenzung zu anderen Formen des Verlusts von Steuersubstrat für den Staat. Weiter

⁶²⁴ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 59.

⁶²⁵ BFH v. 09.11.2006, V R 43/03, UR 2007, 111, BStBl. II, 2007, 344.

⁶²⁶ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn 17 f.

⁶²⁷ Hey, Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, DStJG Band 33 (2010), S. 139 (140 f.).

⁶²⁸ Hey, BB 2009, S. 1044 (1045).

⁶²⁹ BFH v. 05.02.2002, VIII R 53/99, BStBl 2003 II S.237; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 12; BFH, v. 10.6.1992, I R 105/89, BStBl II 1992, 1029; BFH v. 19.1.2000, I R 94/ 97, BStBl. II 2001, 222.

wird nun spezifisch auf § 42 AO als generelle Missbrauchsvermeidungsnorm eingegangen. Denn die Norm stellt eine in der Theorie, ebenso wie in der Praxis bedeutende Grenze für die steuerliche Gestaltungsfreiheit der Unternehmen dar. So wird die aggressive Steuerplanung nun im Hinblick auf den Vorwurf der Umgehung von Gesetzen mit belastender Wirkung zur Vermeidung der Steuerpflicht nach § 3 AO überprüft. Eine Umgehung ist im Wesentlichen auf zwei Wegen möglich: Einerseits entsprechend des Wortlauts mittels der Umgehung nachteiliger Normen und andererseits durch die ungerechtfertigte Erfüllung des Tatbestandes einer vorteilhaften Steuernorm.⁶³⁰

Prinzipiell entsteht, dem rechtsstaatlich normierten Grundsatz des „nullum tributum sine legem“ und einfachgesetzlich dem Wortlaut des § 38 AO entsprechend, ein Steueranspruch immer dann, wenn ein Tatbestand erfüllt wird, für welchen ein Gesetz eine Steuerpflicht vorsieht. Wird jedoch entgegen der Intention des Gesetzes gehandelt oder werden vom Steuergesetzgeber ungewollt geschaffene Auswege aus der Steuerpflicht genutzt, ist die Anwendung des § 42 AO erforderlich. Daher soll die Missbrauchsnorm sicherstellen, dass die für den tatsächlichen Sachverhalt eigentlich vorgesehenen Rechtsfolgen eintreten, indem die Folgen der Umgehung neutralisiert werden. § 42 AO ist als eine normative Ergänzung zu § 38 AO gedacht. Es soll, ungeachtet des genauen und den Sachverhalt womöglich nicht vollständig umfassenden Wortlauts, mittels einer systematischen und teleologischen Auslegung der Steuernorm der „eigentliche, die Besteuerung rechtfertigende, Belastungsgrund“⁶³¹ gefunden werden. § 42 AO greift dann ein, wenn der gewählte Sachverhalt, wenn auch nicht nach dem Wortlaut, aber eben nach dem Telos oder der Systematik des Steuergesetzes, den Wirtschaftstatbestand⁶³² eines Gesetzes erfüllt. Für die Analyse bedarf es zunächst einer Auslegung der, in der kodifizierten Definition der Steuerumgehung in § 42 Abs. 2 S. 1, S. 2 AO enthaltenen, unbestimmten Rechtsbegriffe.

⁶³⁰ Koenig, in Koenig AO, 3. Auflage 2014, § 42 AO Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, Rn. 1.

⁶³¹ Fischer, Überlegungen zum *fraus-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, FS Wolfram Reiß, 2008, S. 621 ff, 628.

⁶³² Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, Festgabe für Zitlemann, 1923, S. 217 f.

1) „unangemessene rechtliche Gestaltung“

Nach der Missbrauchsdefinition des § 42 Abs. 2 S. 1 AO kommt es - mittels einer im Vergleich zu einer angemessenen – zu einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung und folglich zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil. Fraglich ist daher, ab wann eine Gestaltung unangemessen ist. Für die Bestimmung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO hilft die Formulierung mit dem Bezugspunkt der wirtschaftlichen Vorgänge aus § 42 Abs. 1 S. 3 AO, um festzustellen, wodurch sich die Unangemessenheit bestimmen lässt. Es muss dazu auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge abgestellt werden, um ermitteln zu können, wie eine rechtlich angemessene Gestaltung auszusehen hat.⁶³³ Jedenfalls soll eine Gestaltung dann unangemessen sein, wenn anstelle des gewöhnlichen und vom Steuergesetzgeber vorgesehenen Weges ein abweichender Weg gewählt wird und dafür nur steuerliche Gründe ursächlich sein können.⁶³⁴ Nach Ansicht des BFH ist dies der Fall, wenn der Steuerpflichtige einen „ungewöhnlichen“ Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das erreichte Ziel gerade nicht erreichbar sein soll.⁶³⁵ Eine missbräuchliche Gestaltung beinhaltet also, gemessen am erstrebten wirtschaftlichen Ergebnis, einen ungewöhnlichen und daher unangemessenen Weg zur Erreichung dieses Ziels.⁶³⁶ Wobei jedoch beispielsweise die Verlagerung von Einkünften zwischen Schwestergesellschaften, deren alleiniges oder überwiegendes Ziel die Erreichung der Neutralisierung von Verlustvorträgen ist, nicht per se als ein unangemessener Weg angesehen werden kann.⁶³⁷

Betrachtet man das *Double Irish with a Dutch Sandwich*-Modell von *Google* unter dem Aspekt einer angemessenen rechtlichen Gestaltung, dann fallen insbesondere die von dem US-Konzern auf den Bermudas gegründeten Gesellschaften ins Auge. Weiter fällt auf, dass *Google* ausgerechnet in den, als europäische Steueroasen verschrienen EU-Staaten, den Niederlanden und Irland, Tochter beziehungsweise Enkelgesellschaften gegründet hat. Aus Sicht der deutschen

⁶³³ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 70.

⁶³⁴ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 54.

⁶³⁵ BFH- Urteile BFHE 179, 400, BStBl. II 1996, 214, v. 17. Dezember 2003, IX R 56/ 03, BFHE 205, 70, BStBl. II 204, 648 und v. 25. August 2009 IX R 60/ 07, BFHE 226, 252, BStBl. II 2009, 999.

⁶³⁶ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42, AO Rn. 51.

⁶³⁷ BFH v. 07.08.2002, I R 64/01, BFH/NV 2003, 205.

Finanzverwaltung müsste man hier sicherlich von einem unangemessenen rechtlichen Weg zur Erlangung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils sprechen, was dazu führen würde, dass das Modell von Google in den Verdacht des Missbrauchs nach § 42 AO gelangt. Denn eine Umgehung durch die Wahl einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung der wirtschaftlichen Vorgänge liegt hier äußerst nahe. Jedoch ist zu beachten, dass es sich nicht nur, weil in der Steuergestaltungspraxis ein unüblicher und vom Gesetzgeber nicht vorgesehener oder womöglich sogar übersehener Gestaltungsweg zur Erreichung des wirtschaftlichen Erfolges gewählt wird, gezwungenermaßen um eine unangemessene Gestaltung handeln muss.⁶³⁸ Vielmehr muss die Gestaltung unter die weiteren Voraussetzungen des § 42 AO subsumiert werden, bevor eine eindeutige Aussage zum Missbrauchsvorwurf getroffen werden kann.

2) „gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil“

Die jeweiligen Gestaltungsstrukturen und insbesondere deren steuerlich günstiges Ergebnis dürfen den Wertungen des Gesetzes nicht widersprechen, indem diese vor allem dem Gesetzeswortlaut nicht entgegenstehen sollen. Sieht der Gesetzgeber keinen Steuervorteil vor, wird ein solcher aber mittels der Steuergestaltung unter Anwendung der jeweiligen Norm erreicht, steht dieser Steuervorteil der Wertung des Gesetzgebers entgegen. Dennoch kann es auch im umgekehrten Fall, wenn ein gesetzlicher Steuervorteil gerade vorgesehen ist, zu einem Gestaltungsmissbrauch kommen.⁶³⁹ Die Einordnung, was steuerlicher Missbrauch ist, erfordert daher immer eine Wertung und Entscheidung anhand des spezifischen Einzelfalls im Hinblick auf die betroffene Norm.⁶⁴⁰ Diesen Gedanken verdeutlicht die Tatsache, dass der Gesetzgeber zwar mit keiner einzigen Norm eine Doppelbesteuerung beabsichtigt, eine solche aber dennoch regelmäßig bei grenzüberschreitenden Sachverhalten entsteht. Denn der nationale Gesetzgeber kann bei der Schaffung neuer Normen nicht jedweden Anwendungsbe- reich und hinsichtlich des damit vorgesehenen steuerlichen Vorteils, sämtliche rechtlichen Gestaltungen und Ergebnisse nationaler und schon gar nicht interna-

⁶³⁸ Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 38.

⁶³⁹ Jehlin/Geffken, Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit- Verhältnis des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften, DStZ- Beihefter 3/2014, 2014, S. 5, 7.

⁶⁴⁰ Hey, BB 2009, S. 1044 (1045 f.).

tionaler Art im Vorfeld bedenken. Vor allem mit Bezug zur internationalen Steuerplanung ist dies problematisch, nachdem es unzählige Gestaltungsmöglichkeiten gibt, welche aus der Anwendung von Steuergesetzen mehrerer beteiligter Staaten, supranationalen Organisationen wie der EU und völkerrechtlichen Verträgen hervorgehen. Die Intention des Gesetzgebers mit dem jeweiligen Gesetz, auch wenn man dieses einer Auslegung unterzieht, kann letztendlich nicht allen Gestaltungsmöglichkeiten gerecht werden.

Auch was mit einem „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“ gemeint ist bedarf der Auslegung. Klar ist zunächst nur, dass der Vorteil für den Steuerpflichtigen, welcher eben nicht im Gesetz vorgesehen ist, spezifisch aus dessen gewählter Gestaltung resultieren muss. Wie bereits allgemein für die Steuerumgehung erwähnt, kann der Steuervorteil grundsätzlich auf zwei verschiedene Arten erreicht werden. Einerseits ergibt sich ein steuerlicher Vorteil durch eine Gestaltung, welche die Wirkung eines belastenden Steuergesetzes umgeht oder Steuerbelastungen mindert, andererseits indem die Gestaltung die Anwendung eines den Steuerpflichtigen begünstigenden Gesetzes ermöglicht. Entweder wird also ein Gesetz umgangen, welches gerade keinen Vorteil, sondern einen Nachteil für den Steuerpflichtigen bedeutet hätte und nur zum Vorteil gereicht, weil es umgangen wird. Oder aber es wird die Gestaltung so gewählt, dass ein, wenn auch gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil durch die Erfüllung des Tatbestandes eines steuergünstigen Gesetzes für den Steuerpflichtigen entsteht. Eine Auslegung des Missbrauchsmerkmals ergibt daher, dass die Gewährung des jeweiligen Steuervorteils dem eigentlich vorgesehenen Anwendungsziel der Norm entgegenstehen muss.⁶⁴¹ Ergibt sich aus dem Vergleich der steuerlichen Folgen der unangemessenen Gestaltung einerseits und der angemessenen Gestaltung andererseits, ein Steuervorteil, dann ist dieser gesetzlich nicht vorgesehen, wenn er explizit durch die Unangemessenheit der gewählten Gestaltung erzielt wurde.⁶⁴²

⁶⁴¹ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 73.

⁶⁴² v. Wedelstädt, Die Änderung der Abgabenordnung durch das JStG 2008, DB 23.11.2007, Heft 47, 2559; BT- Drs. 16/7036, S. 24.

3) Beweis- und Feststellungslastregel

Sollte sich im Rahmen der Gestaltungsprüfung bei der Begriffsbestimmung nach § 42 Abs. 2 S.1 AO herausstellen, dass die Steuergestaltung, im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung, unangemessen ist und zu einem steuerlichen Vorteil führt, welchen das jeweilige Gesetz gar nicht vorsieht, kommt es zur Anwendung der Beweis- und Feststellungsregel nach § 42 Abs. 2 S. 2 AO.⁶⁴³ Ohne dieses Nachweisverfahren kann die Rechtsfolge des § 42 Abs.1 S. 3 AO nicht eintreten.⁶⁴⁴ Es hat sich der Begriff der „sphärenorientierten Nachweispflicht“⁶⁴⁵ in diesem abgestuften Nachweisverfahren etabliert, bei dem es zu einer partiellen Beweislastumkehr kommt.⁶⁴⁶ Denn auf der ersten Stufe des Nachweisverfahrens muss das Finanzamt aus seiner Sphäre im Zusammenhang mit der Feststellungslast⁶⁴⁷ dem Steuerpflichtigen den Missbrauch nach § 42 Abs. 2 S. 1 AO nachweisen. Gelingt der Finanzbehörde dies, so liegt die Feststellungslast bei dem des Missbrauchs verdächtigen Steuerpflichtigen und er hat auf der zweiten Stufe den Nachweis aus seiner Sphäre zu erbringen, dass er für die gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe hat.⁶⁴⁸ Sofern der Steuerpflichtige jedoch außersteuerliche Gründe für den durch die Gestaltung erreichten Steuervorteil nachweisen kann, welche „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“⁶⁴⁹, ist ein Gestaltungsmissbrauch ausgeschlossen.⁶⁵⁰ Was genau mit diesen beachtlichen außersteuerlichen Gründen gemeint ist, lässt der Gesetzgeber in § 42 Abs. 2 S. 2 AO offen. Es hat sich jedoch die Annahme durchgesetzt,⁶⁵¹ dass es sich dabei vor allem um wirtschaftliche, rechtliche oder sonstige Gründe handelt, welchen nicht die Erlangung eines Steuervorteils als Leitgedanke zu Grunde liegt. Dabei dürfen diese Gründe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht unbeachtlich sein. Solange beispielsweise, neben steuerlichen Gründen, noch sonstige beachtliche Gründe wirtschaftlicher

⁶⁴³ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 15.

⁶⁴⁴ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 76.

⁶⁴⁵ Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 29.

⁶⁴⁶ Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 42 AO, Rn. 27.

⁶⁴⁷ Koenig, in Koenig, AO, 3. Auflage 2014, § 42 AO, Rn. 34; Blesinger, Karl, in Kühn/v. Wedelstädt, AO, 21. Aufl., § 42, Rn. 37.

⁶⁴⁸ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 76.

⁶⁴⁹ § 42 Abs. 2 S. 2 AO, Text in der Fassung des Artikels 14 Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) G. v. 20. Dezember 2007 BGBl. I S. 3150 m. W. v. 29. Dezember 2007.

⁶⁵⁰ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO Rn. 61.

⁶⁵¹ Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 33.

Art für eine Anteilsaufteilung durch eine ausländische Muttergesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft auf mehrere unterschiedliche und wiederum ausländische Tochtergesellschaften vorliegen, handelt es sich um keine rechtsmissbräuchliche Gestaltung. Liegen neben den steuerlichen Gründen keine wirtschaftlich vernünftigen Gründe für eine in der Regel kompliziertere und konstruiert wirkende Steuergestaltung vor, deutet dies hingegen stark auf eine unwiderlegbar missbräuchliche Gestaltung hin. Die Bildung einer internationalen Konzernstruktur wiederum kann für den Erwerb von Beteiligungen im Basis- oder einem Drittland, unter der Ausübung geschäftsleitender Tätigkeit unter Umständen ein wirtschaftlicher Grund für eine Zwischenschaltung sein. Der Grund muss also ein hauptsächlicher, wesentlicher sein und muss bei der Entscheidung für die jeweilige Gestaltung eine tragende Rolle gespielt haben. Für das Gesamtbild der Verhältnisse sind danach sowohl subjektive wie objektive Faktoren heranzuziehen, um die Beachtlichkeit außersteuerlicher, im Verhältnis zu steuerlichen, Gründe für die Gestaltung bewerten zu können.⁶⁵² So können in der Einschaltung von Personen- oder Kapitalgesellschaften für die Annahme einer zur Betriebsaufspaltung erforderlichen personellen Verflechtung, laut BFH unter Umständen keine außersteuerlichen Gründe erblickt werden, weshalb es sich um eine als missbräuchlich zu qualifizierende Gestaltung handeln soll.⁶⁵³ Somit fällt die Abwägung und Bewertung im Einzelfall mitunter schwer. Sie ist allerdings primäre Aufgabe des Finanzamtes und sollte stets der Missbrauchsprüfung dienen und nicht in einer allgemeinen Angemessenheitsprüfung der wirtschaftlichen Gestaltungsvorgänge des Steuerpflichtigen münden.

4) Umgehungsabsicht

Lange umstritten⁶⁵⁴, aber durch die Neufassung des § 42 AO wohl abschließend geklärt wurde die Frage nach dem Erfordernis eines subjektiven Tatbestandelementes. Danach soll trotz der Weiterverwendung des Begriffes des Missbrauches eine subjektive Tatbestandskomponente überflüssig sein, nachdem § 42 Abs. 2 AO eine solche nicht vorsieht und mittlerweile, geregelt in Satz 2, das

⁶⁵² Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO Rn. 78.

⁶⁵³ BFH v. 28.11.2001, X R 50/97, BStBl. II 2002, 363.

⁶⁵⁴ Pro: Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 44; contra: Fischer, in HHSp, AO, § 42, Rn 107.

abgestufte Nachweisverfahren angewendet wird. Gefordert wird jedoch zum Teil, dass der Steuerpflichtige die Gestaltung selbst gewählt hat. Dies lässt wiederum einen Schluss auf das subjektive Element des Wollens, wenn nicht gar auf eine Umgehungsabsicht, zu.⁶⁵⁵

dd) Rechtsfolge des § 42 AO

Eine Strafsteuer, wie sie beispielsweise Frankreich im Falle einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung vorsieht, gibt es in Deutschland nicht.⁶⁵⁶ Erfüllt der vom Steuerpflichtigen unterbreitete Subsumtionsvorschlag aus Sicht der Steuerbehörde die Definition des Missbrauchs nach § 42 Abs.2 S. 1 AO, kommt es gemäß § 42 Abs. 1 S. 3 AO zu den steuerlichen Folgen, wie sie bei einer fiktiven angemessenen rechtlichen Gestaltung der vorgenommenen wirtschaftlichen Vorgänge eingetreten wären.⁶⁵⁷ Zur Ermittlung des angemessenen Steueranspruchs für die missbräuchliche Gestaltung wird eine, dieser entsprechende, fiktive, aber angemessene rechtliche Gestaltung zu Grunde gelegt, damit der eigentliche wirtschaftliche Sachverhalt der Besteuerung unterliegt. Bei mehreren in Betracht kommenden Gestaltungen wird die dem Steuerpflichtigen Günstigste als Grundlage für die Besteuerung gewählt.⁶⁵⁸ Dabei muss die fiktive angemessene Gestaltung immer so nah wie möglich an der ursprünglichen und missbräuchlichen Gestaltung angelehnt sein und nur die missbräuchlichen Teile dürfen ersetzt werden.⁶⁵⁹ Aufgrund des relativ weiten Auslegungsspielraums bei der Anwendung des § 42 AO besteht bei einer Steuerplanung an der Grenze zum Missbrauch und in einer rechtlichen Grauzone stets die Gefahr, dass es letztendlich zu einer endgültigen Doppelbesteuerung kommt.⁶⁶⁰

d) Zwischenergebnis

Aus den bisher gewonnenen Erkenntnissen zum steuerlichen Missbrauchstatbestand in Deutschland lässt sich schlussfolgern, dass die aggressive Steuerpla-

⁶⁵⁵ BFH BStBl. II 91, 904; BFH/NV 98, 988.

⁶⁵⁶ Hellio/Thill, Steuern in Frankreich, 2002, Rn. 624.

⁶⁵⁷ Schwarz, in Schwarz/Pahlke AO/FGO, § 42 AO, Rn. 48.

⁶⁵⁸ Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 50.

⁶⁵⁹ Blesinger, in Kühn/v. Wedelstädt, AO, 21. Aufl., § 42, Rn. 32; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 50; BFH v. 10.11.1993, I S 9/93, BFH/NV 1994, 684.

⁶⁶⁰ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1129.

nung mit Bezug zum deutschen Recht für gewöhnlich wohl keine missbräuchliche Gestaltung darstellt. Vielmehr wird dieser Vorwurf, ebenso wie der Vorwurf der Steuerhinterziehung, mittels der bewussten Steuerplanung entkräftet, indem der Graubereich im Vorfeld entsprechend ausgelotet wird. Konzernstrukturen multinationaler Unternehmen würden der deutschen Missbrauchsvermeidungsnorm allerdings nicht standhalten können. Beispielsweise wäre bei der *Double-Irish-with-a-Dutch-Sandwich*-Struktur die Zwischenschaltung der T1 in Irland, welche den Verwaltungssitz lediglich aus rein steuertaktischen Gründen auf Bermuda verlegt hat, eine missbräuchliche Gestaltung i. S. d. § 42 AO. Derartigen Gestaltungen kommt aktuell zugute, dass es noch keine § 42 AO entsprechende *General-Anti-Avoidance-Rule* auf supranationaler Ebene gibt. Es resultieren aus der derzeit vorherrschenden Kästchengerechtigkeit divergierende Ergebnisse hinsichtlich einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung in Abhängigkeit von den unterschiedlichen Steuernormen der Staaten.

Die Maßnahmen zur Missbrauchsvermeidung in Deutschland sind, trotz der Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Anwendungsbereiche der speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften einerseits und der Generalnorm andererseits, vielfältig und bieten Schutz vor unnötigem Verlust des Steuersubstrats oder ungerechtfertigten Steuerersparnissen, sofern die Anwendung dieser Normen konsequent gelingt.

Eine eher grundlegende Frage ist, ob man die steuerlichen Gründe überhaupt von den wirtschaftlichen Gründen getrennt betrachten kann oder es nicht vielmehr so ist, dass die Steuerlast automatisch einen wirtschaftlichen Aspekt darstellt, welchen es aus Unternehmenssicht zu optimieren gilt. Danach wären steuerliche stets zugleich wirtschaftliche Aspekte im Rahmen der Gestaltungswahl und man müsste konsequenterweise die Forderung nach beachtlichen außersteuerlichen Gründen für die gewählte Steuergestaltung nach § 42 Abs. 2 S. 2 AO in dieser Form aufgeben.

Im Wesentlichen wird die Gestaltungsfreiheit in Deutschland allerdings in vernünftiger Weise, insbesondere durch die allgemeine Missbrauchsvermeidungsnorm, eingeschränkt. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind so abstrakt wie möglich und so konkret wie nötig gefasst, um für möglichst viele Sachverhalte eine faire Besteuerung sicherzustellen. Die darüber hinausgehenden Fälle aggressiver Steuerplanung, welche dem Anwendungsbereich der Norm nicht unterfallen,

sollten daher überschaubar sein. Doch tröstet dieser Gedanke nicht darüber hinweg, dass es sich im Rahmen der internationalen Steuerplanung um eine stumpfe Waffe handelt, nachdem dabei in der Regel nicht einzelne Gesetze umgangen werden, sondern die Inkongruenzen mehrerer Normen zum steuerlichen Vorteil führen. Subtilere Steueroptimierungsmodelle als beispielsweise der Einsatz einer Basisgesellschaft bei internationalen Sachverhalten, fallen demnach durch das Raster einer Norm wie § 42 AO. Dies mit nationalen Alleingängen in Form von noch spezielleren und rein unilateralen Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen zu kompensieren ist jedoch der falsche Ansatz. Vielmehr bedarf es einer § 42 AO entsprechenden Norm auf internationaler Ebene, deren Einhaltung durch die Staaten gleichmäßig gewährleistet wird.

2. Grenzen des Gesetzgebers bei der Beschränkung der Gestaltungsfreiheit

Will der Gesetzgeber die Freiheit der Steuerpflichtigen beschränken, dann sind auch ihm Grenzen gesetzt. Denn obwohl klar ist, dass der Staat auf die Erhaltung seiner Steuerquellen angewiesen ist, können der Erhalt und der Ausbau dieser Quellen durch die Schaffung entsprechender Normen nur unter Beachtung des Prinzips der Steuergerechtigkeit geschehen.⁶⁶¹ Dieser steuerrechtliche Grundsatz wird aus Art. 3 Abs.1 GG abgeleitet.⁶⁶² Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers findet ihre Grenzen danach insbesondere im Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und im Gebot der Folgerichtigkeit.⁶⁶³ Wenngleich die dreistufige Prüfung der Freiheitsgrundrechte nach Schutzbereich, Eingriff in diesen und Rechtfertigung nicht auf die Gleichheitsrechte übertragen werden können,⁶⁶⁴ so muss zumindest der Bestimmtheitsgrundsatz eingehalten werden.⁶⁶⁵ Die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips findet allerdings aufgrund der Trennung der Steuereinnahmen und der Steuerausnahmen durch das Gesamtdeckungsprinzip strukturell kaum statt.⁶⁶⁶ Abgesehen von den eigentlichen Kompetenznormen des Grundgesetzes, dient danach im Wesentlichen das Gleichheitsgebot des Art. 3 GG mit dem Gebot der Steuergerechtigkeit als

⁶⁶¹ Isensee, in FS Ipsen, Jörn, S. 409 (418).

⁶⁶² Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 142.

⁶⁶³ BVerfGE 6, 55 [83 f.]; BVerfGE 105, 73 [125]; BVerfGE 107, 27 [46].

⁶⁶⁴ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 188.

⁶⁶⁵ Zippelius/Würtenberger, Deutsches Staatsrecht, 2005, S. 189 (192f.).

⁶⁶⁶ Heun, in Dreier: GG, 3. Auflage 2013, Band 1, Art. 3, S. 446, Rn. 74.

oberstem Prinzip des Steuerrechts als verfassungsrechtliche Grenze für den Steuergesetzgeber.⁶⁶⁷

Dem Steuerstaatsprinzip kann lediglich eine Rechtfertigung der Steuerbelastung dem Grunde nach entnommen werden.⁶⁶⁸ Nachdem es sich bei der Besteuerung grundsätzlich um einen Grundrechtseingriff handelt, müssen der Belastungsgrund und der Umfang der Belastung der jeweiligen Steuerquelle an den Freiheits- und Gleichheitsgrundrechten gemessen werden. Solange Gestaltungsspielräume vorhanden sind, gilt dabei das Gebot der freiheitsschonenden Besteuerung.⁶⁶⁹ Denn sofern für den Steuerpflichtigen Gestaltungsfreiheit besteht, beispielsweise durch grenzüberschreitende Möglichkeiten in Form der legalen Steuerarbitrage, dann darf der Staat diese nicht ohne Rechtfertigung einschränken. Eine Abwägung zwischen der allgemeinen unternehmerischen Handlungsfreiheit im Rahmen der Steuerplanung nach Art. 2 Abs. 1 GG und dem Ziel des Erhalts des Besteuerungssubstrats ergibt danach, dass der Gesetzgeber bei einem Eingriff der Legitimation durch einen Missbrauchsvermeidungszweck bedarf.

Ein solcher Missbrauchsvermeidungszweck soll jedoch im Hinblick auf die aggressive Steuerplanung schon grundsätzlich bestehen, wenn man für die Umgehungsvorschriften von einem drittschützenden Charakter ausgeht. Laut *Drüen* soll der Gesetzgeber nämlich abgeleitet aus dem im deutschen Steuerrecht geltenden, verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung⁶⁷⁰, eine Art Schutzpflicht zur Bekämpfung von Steuerumgehungen haben. Denn dem Prinzip der praktischen Konkordanz entsprechend, besteht danach der verfassungsrechtliche Auftrag an den Gesetzgeber, die Freiheitsrechte der im Inland steuerpflichtigen Unternehmen in Einklang zu bringen. Die anderen Steuerpflichtigen sollen vor der übermäßigen Nutzung der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit geschützt werden. Die den Gesetzgeber treffende Schutzpflicht geht dabei über die Schranke der verfassungsmäßigen Ordnung des Art. 2 Abs. 1 GG hinaus, nachdem eine bloße Abwehr nicht ausreicht, um die (Freiheits-) Rechte anderer zu schützen.⁶⁷¹

⁶⁶⁷ BVerfGE 6, 55 (70); BVerfGE 66, 214 (223).

⁶⁶⁸ Seiler, in Maunz/Dürig, GG, Art. 105 GG, Rn. 41.

⁶⁶⁹ Hey, StuW 2/2008, S. 167 (176 f.).

⁶⁷⁰ BVerfGE 84, 239, BStBl. II 1991, 654; BFH v. 07.08.2000, GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632.

⁶⁷¹ Drüen, StuW 2008, S. 154 (157f.).

Diese Schutzpflicht soll danach Ausfluss des in Art. 3 Abs.1 GG verankerten allgemeinen Gleichheitssatzes sein, welcher lediglich im Verhältnis des Staates zu den Bürgern gilt.⁶⁷² Und die Finanzverwaltung soll als „Treuhänderin der Interessen der Solidargemeinschaft der Steuerzahler“⁶⁷³ wirken, indem die Unternehmen eine ihrer Leistungsfähigkeit entsprechende Steuerlast tragen. Denn die Belastungsentscheidung in Form der Steuer durch den Staat soll dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend und die Grundsätze der Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Steuer wahrend, durch die Verhinderung einer Steuerumgehung umgesetzt werden.⁶⁷⁴ Die Gewährung ungerechtfertigter Steuervorteilen soll so verhindert und die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährleistet werden.⁶⁷⁵ Dieses Erfordernis resultiere schon aus der Eigenheit der Steuer als Gemeinlast.⁶⁷⁶ Der Gesetzgeber kann danach- in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise- die Handlungsfreiheit in Form der steuerlichen Gestaltungsfreiheit durch Missbrauchsvermeidungsnormen einschränken.

Doch dies alles soll nicht darüber hinweg täuschen, dass es sich bei sämtlichen Missbrauchsvermeidungsnormen im Wesentlichen dennoch schlicht um Fiskalzwecknormen handelt.⁶⁷⁷ Denn diese Normen setzen unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie sie *Lang* beschreibt,⁶⁷⁸ verschiedene steuerliche Sachverhalte mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit bei unterschiedlicher rechtlicher Konzeption gleich. Die steuerliche Belastungsentscheidung erfolgt somit gerade losgelöst von der zivilrechtlichen Ausgestaltung.⁶⁷⁹ Nur der unerwünschte Verlust von Steuersubstrat soll verhindert werden. Vor dem Hintergrund der mangelnden Rechtsformneutralität in Deutschland und den sich daraus ergebenden steuerplanerischen Möglichkeiten erscheint ein Handlungsauftrag in Form einer staatlichen Schutzpflicht ebenfalls fragwürdig.

⁶⁷² Heun, in Dreier, Art. 3, Rn. 66.

⁶⁷³ Drüen, StuW 2008, S. 154 (157).

⁶⁷⁴ Drüen, StuW 2008, S. 154 (158).

⁶⁷⁵ Hey, StuW 2/2008, S. 167 (174).

⁶⁷⁶ Isensee, JZ 2005, S. 971 (978).

⁶⁷⁷ A. Drüen, StuW 2008, S. 3 (13).

⁶⁷⁸ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5, Rn. 116.

⁶⁷⁹ Hey, StuW 2/2008, S. 167 (171f.).

So sind Abwehrmechanismen der einzelnen, Steuersubstrat einbüßenden Staaten gegen eine den Gewinn verlagernde Steuerplanung zwar nachvollziehbar, nachdem mittels der Funktionsverlagerung in Steueroasenländer und der daraus resultierenden Minderung der innerstaatlichen Bemessungsgrundlage in Höhe der Auslandsgewinne das völkerrechtlich gewährleistete Besteuerungsrecht verwehrt wird.⁶⁸⁰ Doch sind es gerade die Besteuerungsprinzipien, die diese mitunter unfaire Entstehung und Verteilung von Besteuerungsansprüchen im internationalen Steuerrecht vorsehen. Dies darf den, diesen Besteuerungsprinzipien ebenfalls unterliegenden Steuerpflichtigen nicht vorgeworfen und muss bei der Schaffung neuer Missbrauchsvermeidungsvorschriften, sofern solche neben § 42 AO überhaupt erforderlich sind, stets beachtet werden.

III. Unternehmerischen Handlungsmaximen und Tax Compliance

Die Begrenzung der Gestaltungsfreiheit erfolgt daneben paradoxerweise oftmals durch die steuerpflichtigen Unternehmen selbst. Vor allem weltweit agierende Unternehmen können sich in einer Zeit in der zahlreiche Steuergestaltungsmodelle in den Medien allgemeinverständlich verbreitet werden und die Staaten im Begriff sind noch das letzte Steuerschlupfloch zu schließen, keine steuerlichen Regelverstöße leisten. Daher steigen die *Compliance*-Anforderungen im Unternehmen und Strategien zur Risikovermeidung sowie die Reputation des Unternehmens gewinnen weiter an Bedeutung. Den Unternehmen ist mehr denn je bewusst, dass es sich bei den Steuern nicht mehr alleine um einen Kostenfaktor handelt, sondern, dass das Unternehmen in seiner Rolle nach außen hin auch eine gesellschaftliche Verantwortung trägt, welche sich wiederum als Wirtschaftsfaktor niederschlagen kann. Der im internationalen Steuerrecht gebräuchliche Begriff der so genannten *Tax Compliance* bedeutet in seiner englischen Fassung die freiwillige Bereitschaft des Steuerpflichtigen zur Achtung der geltenden Steuergesetze. Frei übersetzt beinhaltet der Begriff im Deutschen wohl am treffendsten eine Selbstverpflichtung zu Steuerehrlichkeit. Aus ebenfalls materieller Betrachtungsweise und näher am englischen Original kann man auch von einer Gesetzestreue in Hinblick auf das Steuerrecht sprechen.⁶⁸¹ *Tax Com-*

⁶⁸⁰ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 1128.

⁶⁸¹ Streck/Binnewies, *Tax Compliance*, DStR 2009, S. 229 (229).

pliance wird als Unterbegriff zur *Corporate Compliance* verstanden. Daran angelehnt verpflichten sich die Unternehmen freiwillig dazu⁶⁸² die für sie geltenden Steuergesetze einzuhalten und die Vorgaben von Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung zu achten. Dazu gehört auch die vorausschauende Abwendung möglicher Risiken in steuerlicher Hinsicht, wobei sich Schnittmengen mit dem so genannten *Tax Risk Management* ergeben, welches sich mangels einer Wertentscheidung ansonsten vom *Compliance*-Begriff unterscheidet. Es lässt sich feststellen, dass die *Tax Compliance* weniger einen Begriff im rechtlichen Sinne darstellt als vielmehr eine Verhaltensbeschreibung oder eben ein System im Unternehmen, welches das beschriebene Verhalten umzusetzen versucht.⁶⁸³

Trotz allem können die Unternehmen, obwohl die Zeiten hoher Planungsrisiken und einer Optimierung der Steuerlast, auch im Hinblick auf die politischen Entwicklungen, um jeden Preis vorbei zu sein scheinen, den noch übrig bleibenden Spielraum zur möglichst steueroptimalen Gestaltung nicht ignorieren. Die Einhaltung dieses schmalen Grades legaler und zugleich optimierter Steuerplanung gilt es sich für die Unternehmen in der Steuergestaltungspraxis daher zum Ziel zu setzen. Und so ist die Erreichung dieses Ziels oftmals der ausschlaggebende Grund für eine unternehmensinterne *Tax Compliance*.⁶⁸⁴ Die speziell auf die Steuern im Unternehmen zugeschnittene *Tax Compliance* beinhaltet deshalb, neben der Aufgabe die Steuergesetze einzuhalten sowie Haftungsrisiken, ebenso wie typische Steuerrisiken zu vermeiden und keine steuerstrafrechtlichen oder sonstige Folgen missbräuchlichen Verhaltens auszulösen,⁶⁸⁵ den Auftrag die Steuerbelastung zu optimieren. Denn nach wie vor hat die Steueroptimierung, parallel zum freiwillig gewählten Ansatz die Steuergesetze und Vorgaben der Verwaltung sowie der Rechtsprechung einzuhalten und über das erforderliche Maß hinaus zu wahren, oberste Priorität im Hinblick auf die Steuer als wirtschaftliche Last. Mit der *Tax Compliance* soll das Spannungsfeld aus gesetzeskonformem Handeln und Steueroptimierung aufgelöst werden. Dies hat zur Fol-

⁶⁸² Ebenso Hauschka, ZIP 2004, S. 877.

⁶⁸³ Gasper, Protokoll zum Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden, v. 23.03. 2012, „Tax Compliance im Spannungsfeld zwischen Unternehmen und Finanzbehörden“, S. 5, Tz. 1.1.3.

⁶⁸⁴ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 887.

⁶⁸⁵ Demuth/Kaiser, in Göring/Inderst/Bannenberg, Compliance, 1. Auflage 2010, 5. Kapitel, Steuern, S. 333ff; Burkhard, Tax Compliance- ein modernes englischsprachiges Modewort oder nur was für Große?, SteuK 2015, S. 111 (115).

ge, dass eine betriebswirtschaftlich ausgerichtete steuerliche *Compliance* oftmals im Grenzbereich zwischen legal und illegal, steuerminimierend und nicht alle Ressourcen ausschöpfend stattfindet. Letztendlich liegt das Ergebnis einer erfolgreichen *Tax Compliance* daher in einer steuerplanerisch erzielten, möglichst geringen Steuerlast für das Unternehmen ohne in einen Konflikt mit dem Gesetz zu geraten.⁶⁸⁶

Als *Compliance*-Quelle kann dabei auf die bereits seit den 1970er Jahren an die international agierenden Unternehmen gerichteten „Richtlinien für multinationale Unternehmen“⁶⁸⁷, welche zuletzt im Jahr 2011 veröffentlicht wurden, zurückgegriffen werden.⁶⁸⁸ Wenngleich sich aus diesen Richtlinien, wie durch die sonstigen Empfehlungen und Regelungen der OECD an die Staaten, Staatenverbände oder wie hier an die Unternehmen selbst keine formelle Rechtsverbindlichkeit ergibt, dient das völkerrechtliche *Soft Law* dennoch als Maßstab.⁶⁸⁹ Nicht zuletzt wohl, weil dieser fortlaufend aktualisierte Kodex laut OECD der einzige multilateral beschlossene „Kodex für verantwortungsvolles unternehmerisches Handeln“ ist. Noch hinzu kommt, dass sich ebenso die Regierungen der Mitgliedsstaaten zu dessen Fortschreibung verpflichtet⁶⁹⁰ und zu deren intensiver Förderung verschrieben haben sowie einen Appell an die Schwellen- und Entwicklungsländer einerseits und die Unternehmen andererseits gerichtet haben, diese Standards anzuwenden.⁶⁹¹ Diese Leitsätze sind danach in den globalen Unternehmen vor dem Hintergrund einer verbesserten Zusammenarbeit mit den Staaten etabliert und tragen zur Unternehmenskultur bei. Die OECD fordert darin die Unternehmen auf, sich Ihrer staatsbürgerlichen Verantwortung im jeweiligen Tätigkeitsstaat bewusst zu sein und die Steuergestaltung der Bedeutung der Rechtsvorschriften und der Intention des Gesetzgebers entsprechend zu wählen.

⁶⁸⁶ Schwedhelm, AnwBl 2009, S. 90 (90 f.).

⁶⁸⁷ Guidelines for Multinational Enterprises, Annex der Erklärung der Regierungen der OECD-Mitgliedsstaaten vom 21.6.1976, OECD Press Release A (76) 20.

⁶⁸⁸ OECD Leitsätze für multinationale Unternehmen, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-leitsaetze-fuer-multinationale-unternehmen.htm>., zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁶⁸⁹ Meessen, K. M., in Handbuch des Staatsrechts, Isensee, Kirchhof, 3. Auflage 2013, Band XI Internationale Bezüge, § 246 Multinationale und globale Unternehmen, S. 784, Rn. 18.

⁶⁹⁰ OECD (2011), OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/corporate/mne/48808708.pdf>, S. 3, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁶⁹¹ OECD (2011), OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/corporate/mne/48808708.pdf>, S. 70ff, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

Die Unternehmen sollen ihre Geschäftsstruktur so wählen, dass die daraus resultierenden steuerlichen Ergebnisse im Einklang mit der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit stehen, sofern nicht eine konkrete Rechtsnorm ein von diesem Grundsatz abweichendes Ergebnis vorsieht. Bestünde eine solche Norm, dann entspräche die gewählte Geschäftsstruktur mit dem steuerlichen Ergebnis des Unternehmens auch der Absicht des Gesetzgebers, wenngleich hierbei keine Doppelbesteuerung hinzunehmen sei.⁶⁹² Zudem sollen Empfehlungen im Hinblick auf umfängliche Risikomanagementstrategien den Unternehmen zu einer größeren Planungssicherheit verhelfen und als freiwilliger Maßstab ermöglichen aus der Besteuerung resultierende Risiken zu vermeiden. Die Ähnlichkeit der Vorschläge zu den einzuhaltenden Kriterien zur Vermeidung eines steuerlichen Missbrauchs im Sinne der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsnorm ist offensichtlich.

Nach all dem Gesagten verwundert es somit nicht, dass das Ertragsteuerrecht mittlerweile vollständig von der *Tax Compliance* erfasst ist. Und dies, obwohl es hierzu, neben den korrekten und vollständigen Angaben zur ertragsteuerlichen Situation des Unternehmens und der Offenlegung der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen nach § 90 Abs. 1 AO, der Erfüllung weiterer Mitwirkungspflichten bedarf. Gerade diese Mitwirkungspflichten sind auch charakteristisch für die Bedeutung der *Tax Compliance* aus Sicht der Finanzverwaltung. In diesem Kontext bedeutet *Tax Compliance* den Steuervollzug unter Mitwirkung des steuerpflichtigen Unternehmens.⁶⁹³ Wobei an dieser Stelle noch einmal klar gestellt werden muss, dass das steuerpflichtige Unternehmen gegenüber der Steuerverwaltung keine Verpflichtung hat die steuerliche *Compliance* zu deren Arbeitserleichterung auszuführen.⁶⁹⁴ Vielmehr dient das Handeln der Unternehmen als „gute Unternehmensbürger“ (*Good Corporate Citizen*) der Reputation und

⁶⁹² OECD (2011), OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/corporate/mne/48808708.pdf>, S. 70ff, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁶⁹³ Gasper, Protokoll zum Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden, v. 23.03.2012, „Tax Compliance im Spannungsfeld zwischen Unternehmen und Finanzbehörden“, S. 3, Tz. 1.1.1.

⁶⁹⁴ Demuth/ Kaiser, in Göring/Inderst/Bannenberg, Compliance, 1. Auflage 2010, 5. Kapitel, Steuern, S. 335.

kann die Grundsätze der Unternehmensführung des *Corporate Governance* Kodex sowie der *Corporate (Social) Responsibility* ergänzen.⁶⁹⁵

Die aktuellen Entwicklungen, insbesondere hinsichtlich des *Country-by-Country-Reportings* zeigen jedoch, dass in Zukunft vermehrt eine Interaktion zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen stattfinden wird.⁶⁹⁶ Für multinationale Unternehmen in Deutschland sind gegenwärtig beispielsweise schon die Verlegung des Sitzes beziehungsweise der Geschäftsleitung⁶⁹⁷ sowie ab einem gewissen Umfang bestehende Auslandsbeteiligungen oder beispielsweise die Gründung einer Betriebsstätte im Ausland zu melden.⁶⁹⁸ Daher beginnt die eigentliche *Tax Compliance* bereits dort, wo gesellschaftsrechtliche Haftungsrisiken und steuerstrafrechtliche Gefahren im Vorfeld erkannt und vermieden werden. Das Ziel der international agierenden Unternehmen ist daher - unter Verwendung der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit - eine legale und systemkonforme Steuervermeidung, welche mit der unternehmensinternen *Tax Compliance* erreicht werden kann.⁶⁹⁹

IV. Zwischenergebnis

Abgesehen von der zuletzt dargestellten freiwilligen Begrenzung der eigenen Steuergestaltungsfreiheit stellt der Missbrauch im Sinne des § 42 AO die für die Praxis bedeutendste und durch die im Inland steuerpflichtigen Unternehmen einzuhaltende Grenze dar. Entscheidend für die Feststellung, wo die steuerliche Gestaltungsfreiheit multinational agierender Unternehmen endet und somit die Linie zu einer - wenn man so will - aggressiven Steuerplanung überschritten wird, ist daher die Abgrenzung zwischen Missbrauch und Steuerarbitrage.

Hierzu bedarf es der Differenzierung zwischen missbräuchlichen Gestaltungen und dem bloßen (Aus-)Nutzen von bestehenden Besteuerungsunterschieden, welche zu mitunter nicht vorhergesehenen Steuervorteilen führen. Die Unter-

⁶⁹⁵ Abrufbar unter: <http://www.dcgk.de/de/>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁶⁹⁶ OECD (2015) Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>, zuletzt abgerufen am 14.11.2016.

⁶⁹⁷ § 137 Abs. 1 AO neugefasst durch B. v. 01.10.2002 BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61, zuletzt geändert durch Artikel 3 Abs. 13 G. v. 26.07.2016 BGBl. I S. 1824 Geltung ab 01.01.1977.

⁶⁹⁸ § 138 Abs. 2 AO, Fassung aufgrund des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl. I S. 2131), in Kraft getreten am 05.11.2011.

⁶⁹⁹ Borstell/Jamin, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 8 Konzernstruktur und Umstrukturierung, Rn. 486.

schiede herauszufiltern entspricht eigentlich gerade der Aufgabe des nationalen Gesetzgebers in Kooperation mit den anderen Staaten und Staatenverbänden durch die Schaffung möglichst engmaschiger, supranational geltender Tatbestände beziehungsweise der Gewährleistung deren Erfüllung. Denn alleine aus den bestehenden Möglichkeit zu Steuervorteilen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten an sich den Impuls zu gewinnen diese Vorteile zu vereiteln ist, insbesondere vor dem Hintergrund der unternehmerischen Handlungsfreiheit der steuerpflichtigen Unternehmen, welche zudem der latenten Gefahr der Doppelbesteuerung ausgesetzt sind, schwer nachvollziehbar. Dabei hilft es auch nicht, wenn man die Grenzen zwischen Missbrauch und Steuerarbitrage durch die Bezeichnung als aggressive Steuerplanung in der aktuell geführten Diskussion zu verwischen versucht. Denn internationale Steuerarbitrage meint schlicht die Nutzung von Unterschieden in den nicht aufeinander abgestimmten Steuerrechtsordnungen. Anders als beim steuerlichen Missbrauch handelt es sich also stets um grenzüberschreitende Sachverhalte. Den bei diesen Gestaltungen bestehenden und wesentlich vielfältigeren Anforderungen an die Steuerplanung mit ihrer Fülle an Gefahren, stehen die erweiterten Möglichkeiten zur Nutzung der Unterschiede durch die sich überscheidenden Besteuerungsansprüche der beteiligten Staaten gegenüber.

Die Widerlegung der Vermutung von „rein steuerlichen Gründen“ gelingt für Steuerarbitragegestaltungen durch die Abgrenzung im Rahmen der Prüfung des § 42 AO. Im Gegensatz zu missbräuchlichen Gestaltungen liegen bei Gestaltungen, welche Steuerarbitrageeffekte nutzen, echte wirtschaftliche Vorgänge zu Grunde. Unabhängig davon, dass nicht auszuschließen ist, dass wirtschaftliche oder sonstige außersteuerliche Gründe im Sinne des § 42 AO, ebenso wie eine wirtschaftliche Substanz durch die Steuerpflichtigen fingiert werden. Bei missbräuchlichen Gestaltungen werden, ohne einen bestehenden außersteuerlichen Grund für die Gestaltung mit dieser gezielt Regelungslücken genutzt, um einen steuerlichen Vorteil zu erzielen. Bei der internationalen Steuerarbitrage hingegen basieren die steuerlich vorteilhaften Gestaltungen durchaus auf solchen außersteuerlichen, wirtschaftlichen Gründen, welche mit den jeweils geltenden Normen im Einklang stehen, auch wenn die intrastaatlichen Inkongruenzen bewusst genutzt werden. Der Unterschied kann also, bezogen auf die deutsche Missbrauchsvermeidungsnorm des § 42 AO im Bestehen von, nach dem Gesamtbild

der Verhältnisse, beachtlichen außersteuerlichen Gründen gesehen werden, § 42 Abs. 2 Satz 2 AO. Insofern helfen für eine Abgrenzung erneut auch die Aussagen zu § 138 a AO, wonach die Steuerarbitrage „erst dann problematisch [ist], wenn aus rein steuerlichen Gründen die unterschiedlichen steuerlichen Regelungen der verschiedenen Steuerrechtsordnungen zu einer Nichtbesteuerung oder substanziellen Steuerfreistellung genutzt werden“⁷⁰⁰.

Bei Zahlungen beispielsweise, welche zu vorteilhaften Besteuerungskongruenzen führen, müssen stets wirtschaftlich sinnvolle Ansprüche zwischen den Beteiligten zugrunde liegen und es darf sich dabei nicht um rein aus steuerlichen Gründen konstruierte Zahlungen handeln. Denn auch, wenn sich dadurch für das steuerpflichtige Unternehmen unilaterale Steuerbefreiungen oder sonstige Vergünstigungen ergeben, liegt der Steuervorteil nicht in der inkongruenten Besteuerung durch das Ausnutzen der unterschiedlichen Rechtsordnungen an sich begründet.⁷⁰¹

Ein wohl viel weitreichenderes Problem im Hinblick auf die mangelnde Harmonisierung und für die Abgrenzung der Steuerarbitrage vom Missbrauch stellt die, zum Teil geradezu beabsichtigte, entgegengesetzte oder bevorzugte Behandlung eines steuerlichen Sachverhaltes durch einzelne Staaten dar. Eine klare Grenzziehung für die Gestaltungsfreiheit fällt hierdurch umso schwerer. Denn der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten veranlasst einzelne von ihnen mitunter ganz bewusst auf die Besteuerung zu verzichten. So etwa im bereits erwähnten Fall der Niederlande, wonach Zins- und Lizenzerträge von der Besteuerung ausgenommen sind. Daneben gilt zu beachten, dass die unternehmerischen Pflichten und die wirtschaftlichen Bedingungen die Unternehmen oftmals zu diesem steueroptimierten Verhalten, welches einigen Staaten den Markt bereitet, zwingen. An dieser Stelle muss der natürliche, faire, vom initiierten, unfairen Steuerwettbewerb abgegrenzt werden, was allerdings vor dem Hintergrund der steuerlichen Souveränität der Staaten schwer fällt. Doch führt die Nutzung einer von einem Staat speziell ermöglichten Steuerersparnis nur indirekt zu einem Steuervorteil durch die Unterschiede in den Steuersystemen. Vielmehr liegt diese Ersparnis oftmals schon in der rein nationalen Vorteilsgewährung, wie anhand der steuer-

⁷⁰⁰ BR-Drs. 544/ 1/07, S. 63.

⁷⁰¹ OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, S. 26, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

lichen Behandlung der Tochtergesellschaften von *Google* in Irland beispielsweise erkennbar ist. Anders als bei diesem Beispiel handelt es sich bei vielen Modellen aggressiver Steuerplanung und deren gestalterischen Elemente jedoch um eine legale Steuerarbitrage, nachdem darin keine Nutzung von Sonderregimen vorgesehen ist.

Letztendlich führten ungeklärte Fragen, wie: „Was ist unfairer Steuerwettbewerb?“ oder „Wann ist ein Steuervorteil initiiert?“ lange Zeit zu einem Geschenk an sämtliche multinational steuerpflichtigen Unternehmen, indem diese den initiierten Steuerwettbewerb missbräuchlich ausnutzten. Die Ausnutzung dieser Situation durch Einzelne sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch auf Seiten der Staaten bewirkt nun allerdings, dass auch legale zwischenstaatliche Steuerplanungsmöglichkeiten in Form der Steuerarbitrage in Zukunft vereitelt werden sollen. Vor dem Hintergrund der auch zukünftig nicht harmonisierten Steuersysteme erfolgt dadurch unter Umständen eine unnötige Begrenzung der Gestaltungsfreiheit der multinational agierenden Unternehmen.

G. Ergebnis

Das 2013 begonnene BEPS-Projekt der OECD wurde, nach eigenen Angaben, schnell abgeschlossen und es wurden baldige Ergebnisse präsentiert, um „das Vertrauen des normalen Bürgers in die Gerechtigkeit des Steuersystems zurückzugewinnen“⁷⁰². Alleine mehrere zehntausend Zuschauer der Webcasts der OECD zum Thema und die spätestens seit der *Luxemburg-Leaks*-Affäre im Jahr 2014 ständig in der Tagespresse erscheinenden Artikel und neuen Enthüllungen bestätigen die vermutete Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit.⁷⁰³ Allerdings stellt sich die Frage, wie das Vertrauen in die Gerechtigkeit des Steuersystems durch den Kampf gegen aggressive Steuerplanung zurückgewonnen werden soll, wenn dieses an sich doch noch nie gerecht war?

Denn auf den ersten Blick scheinen zwar die Steuermoral, die Steuergerechtigkeit und die Steuerdisziplin in den letzten Jahren und Jahrzehnten stark gelitten zu haben. Anhand mancher veröffentlichter Steuerquote, welche von multinational agierenden Unternehmen zuletzt erzielt wurde, konnte dieser Eindruck durchaus gewonnen werden.⁷⁰⁴ Doch täuscht das auf einzelne Fälle niedriger Steuerquoten gestützte *Company-Bashing* über die eigentlichen Probleme hinweg. Allen voran sind hier die mangelnde Harmonisierung des Steuerrechts und veraltete Besteuerungsprinzipien zu nennen. In der globalisierten Welt fällt nun auf, wie ungerecht dieses System, welches von nationaler Souveränität geprägt ist, seit langer Zeit ist. Trotz der daraus resultierenden hohen Steuereinbußen durch die fehlende interstaatliche Abstimmung der Steuersysteme ignorieren die Staaten dies weiterhin zum Erhalt der eigenen Steuersouveränität. Dabei ist klar, dass mit dieser Haltung niemals eine, auch nur im Ansatz bestehende, weltweite Gerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen hergestellt werden kann.

Demgegenüber widerspricht es schon immer der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit, dass Teile des Gewinnes ohne Gegenleistung in Form von Steuern

⁷⁰² OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, abrufbar unter: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statements-2015.pdf, S. 4, Tz. 3, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

⁷⁰³ OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, abrufbar unter: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statements-2015.pdf, S. 5, Tz. 4, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

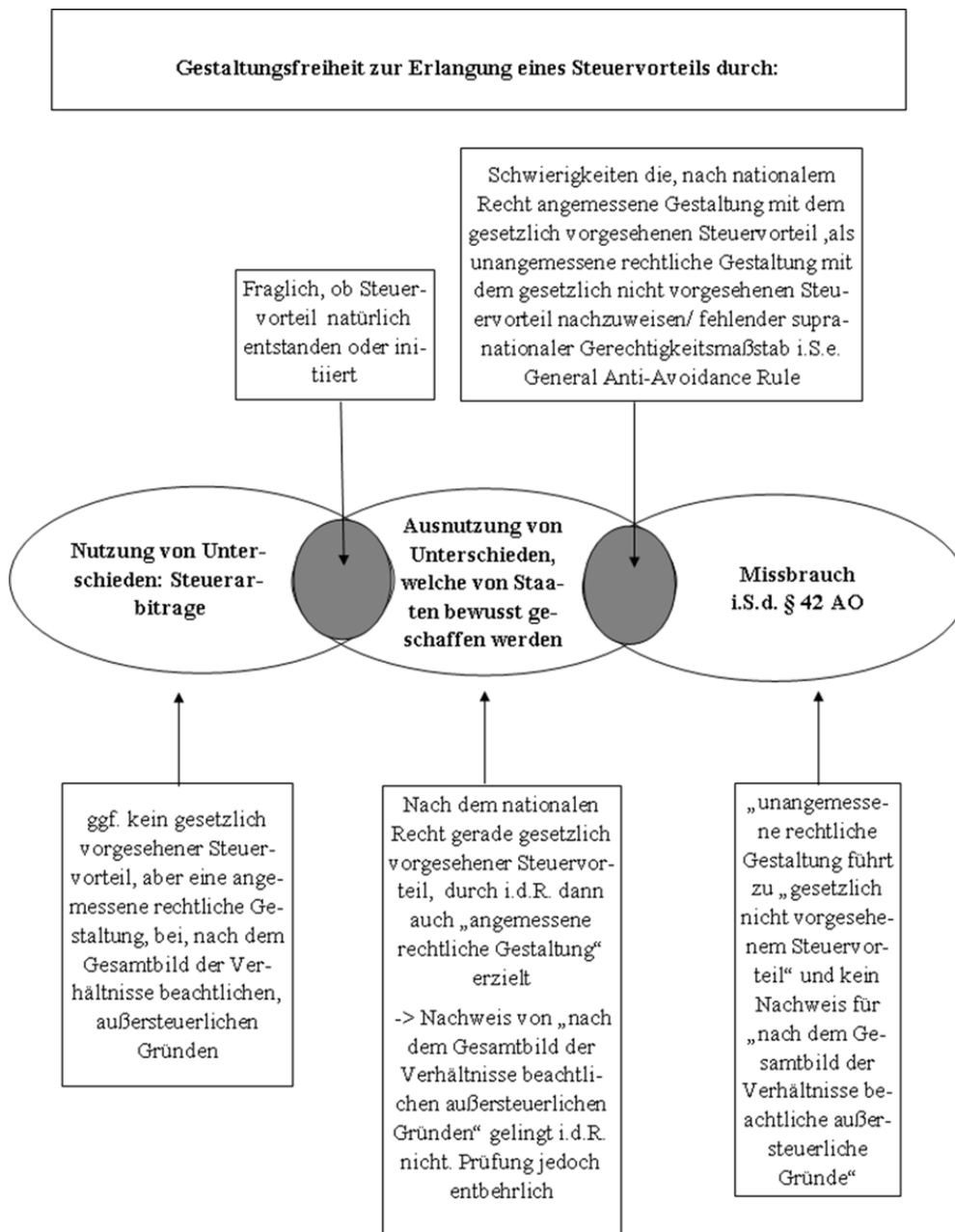
⁷⁰⁴ Luxemburg Leaks Database, abrufbar unter: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016.

an den Staat abgegeben werden müssen. Der Wunsch diese Last zu vermeiden steigt mit der Höhe der Steuerpflicht und besteht bei Einzelkaufleuten wie multinationalen Unternehmen gleichermaßen. Der Ansatz von Seiten der Verantwortlichen, die multinational agierenden Unternehmen der Öffentlichkeit als allein Schuldige für hohe Steuerausfälle zu präsentieren und legale Steuerarbitrage als aggressive Steuerplanung zur Hauptursache für fehlende Steuereinnahmen zu machen, ist jedoch falsch. Die globalen Strukturen bieten diesen Unternehmen schlicht mehr Möglichkeiten, weshalb die Tatsache, dass diese Vorteile bei der Besteuerung eines rein nationalen Sachverhaltes nicht erwachsen, den multinationalen Unternehmen nicht grundsätzlich zum Vorwurf gemacht werden kann. Die einzelnen Staaten und Staatenverbände sind vor dem Hintergrund der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit und den zugrunde liegenden Ursachen für diese Freiheit mit all ihren Konsequenzen nicht zur blindwütigen Verurteilung und Vereitelung der Steuervorteile berechtigt. Viele neu geschaffene Missbrauchsvermeidungsnormen dienen daher dem alleinigen Ziel des Erhalts von Steuersubstrat, ohne zu differenzieren, ob für eine solche Norm überhaupt Anlass besteht und nicht die Gestaltungsfreiheit unnötig eingeschränkt wird.

Die Kernfragestellung der Arbeit lautete einerseits, was mit aggressiver Steuerplanung gemeint ist und andererseits, ob eine solche von der steuerlichen Gestaltungsfreiheit der multinational agierenden Unternehmen umfasst ist. Die Antworten hierauf lauten, dass es die eine aggressive Steuerplanung nicht gibt und somit für die steuerliche Gestaltungsfreiheit differenziert werden muss. Es lässt sich allerdings feststellen, dass die nicht harmonisierten Bereiche des Steuerrechts bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte, welche Möglichkeiten zur steuerminimierenden Nutzung für multinationale Unternehmen bieten, stets Dreh- und Angelpunkt der internationalen Steuergestaltungen sind. Handelt es sich um eine Ausnutzung des Steuergefälles und des natürlichen internationalen Steuerwettbewerbes ist dies legal und juristisch nicht zu beanstanden. Daneben besteht die Möglichkeit zur Ausnutzung des initiierten Steuerwettbewerbes. Diese wettbewerbsverzerrenden Steuervorteile müssen und dürfen von den Staaten nicht hingenommen werden. Bislang fehlen hierfür allerdings die notwendigen Instrumente zur Bekämpfung. Die Grenzziehung für die

Gestaltungsfreiheit in der Steuergestaltungspraxis erfolgt aus nationaler Sicht beim Missbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO,⁷⁰⁵ den spezialgesetzlichen Missbrauchsklauseln und schließlich der Steuerhinterziehung nach § 370 AO.⁷⁰⁶

Abbildung 13: Abgrenzung der Steuerarbitrage vom steuerlichen Missbrauchstatbestand des § 42 AO und der Ausnutzung des initiierten Steuerwettbewerbes:



⁷⁰⁵ Drüen, StuW 2008, S. 154 (154 f.); Lohse, BB, Die erste Seite 2013, Nr. 37.

⁷⁰⁶ Pflaum, in Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, I. Vorbemerkung, Rn. 3 f.

Wie in der Arbeit aufgezeigt wurde, bedarf es neben der Abgrenzung zwischen Missbrauch und Steuerarbitrage als vermeintlicher Form der aggressiven Steuerplanung insbesondere der Miteinbeziehung der Nutzung des initiierten Steuerwettbewerbs in die Untersuchung. Nur dann können die Gründe für die Entstehung der - im Vergleich zu rein nationalen Steuersachverhalten - größeren Gestaltungsfreiheit für die multinational agierenden Unternehmen bestimmt werden. Handelt es sich bei den Steuerplanungsmodellen nämlich um keinen steuerlichen Missbrauch, kommt es einerseits systembedingt, andererseits durch den von den Staaten bewusst initiierten Steuerwettbewerb zu Steuervorteilen. In beiden Fällen geht es um grenzüberschreitende Gestaltungen, welche die Eigenheiten der Steuersysteme in den beteiligten Staaten oder die mangelnde Korrespondenz bei der steuerlichen Behandlung von Finanzierungsformen, Gesellschaften oder Transaktionen nutzen. Sofern die steuerpflichtigen Unternehmen bloße Unterschiede, welche durch den natürlichen Steuerwettbewerb aufgrund der Steuersouveränität zwischen den Steuersystemen der Länder entstanden sind nutzen, handelt es sich um Steuerarbitrage. Der Steuerarbitrage liegt eine von wirtschaftlicher Substanz und betriebswirtschaftlicher Notwendigkeit getragene Steuerplanung zugrunde, welche ohne dem Vorwurf des Missbrauchs oder einer aggressiven Vorgehensweise gerecht zu werden, für den Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile schafft. Die Vorteile der grenzüberschreitenden Gestaltung ergeben sich hierbei, mangels der Harmonisierung der direkten Besteuerung, unmittelbar aus den bestehenden Differenzen. Hiergegen sind die Steuersysteme bisher nicht immun. Diese systemimmanenten Folgen der fehlenden Harmonisierung sind, mangels eines Missbrauchsvermeidungszweckes, von den Staaten grundsätzlich hinzunehmen. Zumal die multinationalen Unternehmen die eigene Gestaltungsfreiheit gleichzeitig zur Abwehr einer stets drohenden Doppelbesteuerung nutzen müssen.

Ein initiiertes internationales Steuerwettbewerb zwischen den Staaten geht hingegen über die aus den völkerrechtlichen Besteuerungsprinzipien und den gewöhnlichen nationalen Eigenheiten der Steuersysteme erwachsenden Unterschiede hinaus. Die auf der Basis der Besteuerungsprinzipien durch die Steuerrechtssouveränität grundsätzlich rechtmäßig geschaffenen Sonderregime bedeuten einen Vorteil, welcher in Form der Ausnutzung des initiierten Steuerwettbewerbes keine Steuerarbitrage mehr darstellt. Denn dabei geht es um die Erlan-

gung von Steuervorteilen durch die Wahrnehmung bewusst geschaffener und günstiger Steuersätze beziehungsweise die Integration anderer Anreizsysteme. Diese Vorteile resultieren unmittelbar aus den mittels der nationalen Souveränität bewusst initiierten Regelungen und gehen nur mittelbar auf die fehlende Harmonisierung zurück.

Sofern diese gezielt geschaffenen Steuervorteile in das Gestaltungsergebnis einfließen und nicht der Hauptgrund der jeweiligen Gestaltung sind, handelt es sich aktuell allerdings weder aus nationaler noch aus supranationaler Sicht um missbräuchliches oder sonst vorwerfbares Verhalten der steuerpflichtigen Unternehmen. Das Handlungsziel der Steueroptimierung kann, Dank der, diese wettbewerbsverzerrenden Vorteile gewährenden Staaten durch die Wahrnehmung dieser Angebote erreicht werden.⁷⁰⁷ Denn auch wenn man die Steuervorteile des unfairen Steuerwettbewerbs als nicht gerechtfertigt ansieht, sind diese gegenwärtig weder illegal noch missbräuchlich.

Die EU bemüht daher im Fall von *Apple* und Irland das europäische Wettbewerbsrecht. Schon dieses Ausweichen auf das Recht der unerlaubten Beihilfen zeigt nur noch deutlicher, dass es keinen sonstigen haltbaren Vorwurf, keinen Verstoß gegen das geltende (Steuer-)Recht, gibt. Solange die gewährten Steuervorteile der Staaten aus deren nationaler Sicht legal sind, bleiben auch den anderen Staaten und Staatenverbänden weitestgehend die Hände gebunden. Bislang steht die Kästchengerechtigkeit entsprechenden Maßnahmen gegen diese Art der wettbewerbsverzerrenden Vorteilsgewährung entgegen. Das völkerrechtlich gewährleistete Souveränitätsprinzip gestattet den Ländern die selbstständige, innerstaatliche Ausgestaltung des Steuersystems.⁷⁰⁸ Aufgrund der wesentlichen Bedeutung der Steuersouveränität der Staaten für ihre allgemeine Souveränität vor dem Hintergrund der Steuern als in der Regel einziger Einnahmequelle verwundert es auch nicht, dass die Staaten daran bis heute intensiv festhalten.⁷⁰⁹

⁷⁰⁷ Schwarz, in Schwarz/ Pahlke AO/ FGO, § 42 AO Rn. 10.

⁷⁰⁸ Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, S. 885.

⁷⁰⁹ Kofler, in Schön/Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 5. Auflage, Ist der Spuk des Europäischen Steuerrechts bald vorbei?, S. 2; Bericht der Kommission an den Rat über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, Bulletin der EG, Beilage 1/80- Tz.5.

Für die Zukunft ist nun interessant, inwiefern dem beiderseitigen, mitunter als kollusiv zu bezeichnenden Vorgehen der Staaten und Unternehmen begegnet werden kann. Die geplanten Offenlegungspflichten, insbesondere durch das *Country-by-Country-Reporting*, sind ein erster Schritt. Doch darüber hinaus müssen umfassende Lösungen gefunden werden, um mehr Steuergerechtigkeit zwischen den Staaten, unabhängig von einer vollständigen Harmonisierung der Steuersysteme, herzustellen. Maßnahmen gegen die mangelnde Harmonisierung als Nährboden der aggressiven Steuerplanung einerseits und gegen die Niedrigsteuerregime andererseits, erscheinen dabei zielführend. Auch wenn eine grundlegende Harmonisierung allein innerhalb der EU nach wie vor eine utopische Wunschvorstellung zu sein scheint, nicht zuletzt deshalb, weil die erforderlichen Mehrheitsverhältnisse im EU-Parlament aktuell schwer zu erreichen sind, bedarf es dennoch stets multilateraler Maßnahmen. Neben einer möglichst weitgehenden Koordination und Anpassung der nationalen Steuerrechtsordnungen müssen insbesondere einheitliche Gerechtigkeitsmaßstäbe das Ziel sein. Die Staaten müssen am „Rosinenpicken“, was die Generierung und den Erhalt von Steuersubstrat angeht, gehindert werden. Die aufgrund des Souveränitätsprinzips komfortable Situation der Länder, in der die Bekämpfung von Steuerarbitrage im Vordergrund betrieben wird, während gleichzeitig die Schaffung neuer steuerlicher Anreizsysteme im Hintergrund weiter stattfindet, muss unterbunden werden.⁷¹⁰ Länder wie Irland sollen nicht weiter dazu in der Lage sein, mit den steuerpflichtigen Unternehmen Steuerdeals auszuhandeln, welche als illegal gewährte, steuerliche Beihilfen lediglich Steuernachzahlungen einbringen. Nachdem andere Länder bewusst auf solche Anreizsysteme verzichten, entstehen noch größere Ungerechtigkeiten und mit weiteren Steueranreizen kommt es zum *Race to the bottom*. Es bedarf daher eines supranationalen Gerechtigkeitsmaßstabes zwischen den Ländern, indem die Kästchengerechtigkeit überwunden wird und die Missachtung dieses gemeinsamen Maßstabes eindeutige Sanktionen für alle Beteiligten zur Folge hat. Erst dann gewinnt der Vorwurf aggressiver Steuerplanung die nötige rechtliche Substanz und es bestehen klare Grenzen für die steuerliche Gestaltungsfreiheit multinational agierender Unternehmen.

⁷¹⁰ Eckhoff, Steuergerechtigkeit als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument, S. 49.

Literaturverzeichnis

- Andresen**, Ulf, Konzernverrechnungspreise für multinationale Unternehmen, Paradigmenwechsel bei der steuerlichen Einkünfteabgrenzung, 1. Auflage 1999
- Avi-Yonah**, Reuven S./ **Yaron**, Lahav, The Effective Tax Rate of the largest US and EU Multinationals, University of Michigan Law School Scholarship, 2012, unter <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2473&context=articles> (09.11.2016) abrufbar
- Baaijens**, Gaby/ **Breuer**, Almut, Niederlande: Steuerliche Impulse für Forschung und Entwicklung: Die „Innovatiebox“ und flankierende Regelungen, BB 2010, 2932
- Bader**, Axel, Steuergestaltung mit Europa- Holdinggesellschaften, Standortvergleich steuerlicher Holdingkriterien in Europa, 2. Auflage 2007
- Badura**, Peter Grundrechte und Wirtschaftsordnung, in Merten/Papier, Handbuch der Grundrechte, Bd. II, Grundrechte in Deutschland - Allgemeine Lehren I, 1. Auflage 2006
- Baumhoff**, Hubertus, Präsentation Flick Gocke Schaumburg, „Konfliktbereinigung und Konfliktvermeidung im internationalen Steuerrecht“, vom 28.4.2014, unter: http://www.ifa-deutschland.de/140428_Konfliktbereinigung_und_Konfliktvermeidung_im_internationalen_Steuerrecht.pdf (09.11.2016) abrufbar
- Beuchert**, Tobias/ **Osterloh-Konrad**, Christine, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen in Deutschland, Zu den aktuellen Überlegungen des Bundesrates aus rechtspolitischer und rechtlicher Sicht, IStR 2014, 643

- Binnewies**, Gunnar, Konzernbesteuerung im Wandel - Bestandsaufnahme und Entwicklungsperspektiven - 1. Auflage 2010
- Birk**, Dieter/ **Desens**, Marc./ **Tappe**, Henning, Steuerrecht, 18. Auflage 2016
- Blesinger**, Karl, in Kühn/ v. Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Auflage 2015
- Blöchle**, Daniel/ **Ziehr**, Ulrich, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Auflage 2011
- Blumers**, Wolfgang, BB Heft 46/ 2013, S. 2785
- Borstell**, Thomas/ **Jamin**, Claudia, in Kessler/ Kröner/ Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage 2008
- Boyle**, M., Cross-Border Tax Arbitrage- Policy Choices and Political Motivations, British Tax Review 2005, S. 527
- Brähler**, Gernot, Internationales Steuerrecht- Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 7. Auflage, 2012
- Breithecker**, Volker/ **Klapdor**, Ralf, Einführung in die internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Auflage 2011
- Breithecker**, Volker/ **Klapdor**, Ralf, Einführung in die internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4., völlig neu bearbeitete Auflage 2016
- Brinkmann**, Jan/ **Tappen**, Falko, DBA-Sachverhalte in der praktischen Fallbearbeitung, SteuK 2010, 225
- Burger**, Sebastian: Steuerflucht, Schriftenreihe Sanktionenrecht in Europa, 2006
- Burkhard**, Jörg, Tax Compliance- ein modernes englischsprachiges Modewort oder nur was für Große?, SteuK 2015, 111
- Cottier**, Thomas/ **Trinberg**, Lorena, in von der Groeben/ Schwarz/ Hatje, Europäisches Unionsrecht, Band 4, 7. Auflage 2015

- Crezelius**, Georg, Kodifizierte und Rechtsprechungstypisierte Umgehungen, StuW 1995, 313
- Debatin**, Helmut, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Beihefter zu Heft 23, DStR 1992, 1
- Demuth**, Björn/ **Kaiser**, Daniel, in Göring/ Inderst / Bannenberg, Compliance, 1. Auflage 2010
- Dietlein**, Johannes, in Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band IV/1: Die einzelnen Grundrechte, 1. Auflage 2006
- Dißars**, Ulf-Christian, in Schwarz/ Pahlke, Kommentar Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, (Loseblatt 165. Lieferung, Stand Juli 2015)
- Dorn**, Herbert, Doppelbesteuerung und Völkerbund, StuW 1928, 49, abrufbar unter:<http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussgnug/historyoftaxdocuments/schrifttum/aufsaeetze/AUFS00033.pdf>, zuletzt abgerufen am 15.11.2016
- Dörrfuß**, Peter C./ **Zembrod**, Matthias, Hybride Finanzierungsinstrumente im Abkommensrecht, in FS für Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 1. Auflage 2015
- Drüen**, Klaus, Untemehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154
- Drüen**, Klaus-Dieter, in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung Kommentar, 124. EL, Stand Oktober 2010
- Drüen**, Klaus-Dieter, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Steuerstaat, StuW 2007, 112
- Drüen**, Klaus-Dieter, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3
- Eckhoff**, Rolf, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999

- Eckhoff**, Rolf, Steuergerechtigkeit als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument, Aufsatz 2016
- Eilers**, Stephan, Fremdfinanzierung im Unternehmen nach der Unternehmenssteuerreform 2008, FR 2007, 733
- Eisgruber**, Thomas, in Oestreicher, BEPS- Base Erosion and Profit Shifting, 2015
- Elicker**, Michael, in Blümich, EStG/ KStG/ GewStG Kommentar, 133. Auflage 2016
- Endres**, Dieter/ **Dorfmueller**, Pia, Holdingstrukturen in Europa, IWW Praxis Internationale Steuerberatung, Ausgabe 4/ 2001, 94
- Engler**, Gerhard/ **Elbert**, Dirk, in Vögele/Borstell/Engler ,Verrechnungspreise 4. Auflage 2015
- Ernst**, Christoph/ **Seidler**, Holger, Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts nach Verabschiedung durch den Bundestag, BB 2009, 766
- Evers**, Maria Theresia/ **Spengel**, Christoph, Country-by-Country Reporting ist stumpfe Waffe gegen aggressive Steuerplanung“, ZEWNNews, September 2014, S. 1
- Feeney**, Michael, The Taxation of Companies, 1. Auflage 2012
- Fehling**, Daniel, BEPS (für den Mittelstand)- Hybride Gestaltungen und C-b-C-Reporting, 19. Münchener Unternehmenssteuerforum 27.01.2016, unter <http://www.muenchner-ustf.de/archiv/archiv-160127.html> (09.11.2016) abrufbar
- Fischer**, Peter, in H/H/SP, Hübschmann, Hepp, Spitaler, Kommentar Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, Stand März 2008
- Fischer**, Peter, Überlegungen zum fraus-legis-Gedanken nach deutschem und europäischen Recht, FS für Wolfram Reiß, 1. Auflage 2008
- Fischer**, Strafgesetzbuch, StGB, 63. Auflage 2016

- Fleischer**, Heinrich, Formwechsel einer inländischen Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern, 1. Auflage 2001
- Fleischer**, Holger, Der Rechtsmissbrauch zwischen Gemeineuropäischem Privatrecht und Gemeinschaftsprivatrecht, JZ 2003, 865
- Flick**, Hans, Recht und Gerechtigkeit im internationalen Steuerrecht, in FR 61, 171
- Gasper**, Armin, Protokoll zum Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden, v. 23.03.2012, „Tax Compliance im Spannungsfeld zwischen Unternehmen und Finanzbehörden“, unter http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/v1/cms/upload/Protokolle_Bochmer_Steuerseminar/111_2012_03_23_Tax_Compliance_im_Spannungsverhltnis.pdf (09.11.2016) abrufbar
- Gassner**, Wolfgang, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 1. Auflage 1982
- Gebert**, Georg, Qualifikationskonflikte, in FS für Wassermeyer, Franz, Doppelbesteuerung, 1. Auflage 2015
- Gersch**, Eva-Maria, in Klein AO, 13. Aufl. 2016
- Geunich**, Marcus, Qualifikationskonflikte in OECD-MA und deutschen DBA am Beispiel einer atypischen stillen Gesellschaft, 1. Auflage 2005
- Gibbons**, William J., Tax effects of basing international business abroad, Harvard Law Review, 69, 1956, S. 1206
- Goller**, Anke, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, Internationale Steuerplanung bei wirtschaftlichen Aktivitäten von Steuerausländern im Inland, Die Organschaft im internationalen Konzern, 3. Auflage 2011
- Gosch**, Dietmar, Die Zwischengesellschaft nach“ Hilversum I und II“, „Cadbury Schweppes“ und den JStG 2007 und 2008, in FS für Wolfram Reiss, 1. Auflage 2008, S.597

- Greenaway**, Thomas, International Tax Arbitrage: A Frozen Debate Thaws, TNI, January 25, 2010, 1
- Grotherr**, Siegfried, Anonymisierte Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften und elektronisches Auskunftsverfahren, BB 2015, 471
- Grotherr**, Siegfried, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 01.01.2016 geplant, IStR 2015, 293
- Haase**, Florian, internationales und europäisches Steuerrecht, 4. Auflage 2014
- Haase**, Florian, Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, IWB Jahrestagung 2013, S. 162
- Hahn**, Hartmut, Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung?, DStZ 2008, 483
- Harter**, L.G., International Tax Arbitrage: Is it a Problem? Whose Problem is it?, 41 Tax Management Memorandum, Apr. 24, 2000, S. 139
- Hasse**, Florian/ **Dorn**, Katrin, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischer Besicherung ohne Inlandsbeteiligte- Zweifelsfragen und Anwendungsgrundsätze, IStR 2012, 180
- Hauschka**, Christoph E., Compliance am Beispiel der Korruptionsbekämpfung, ZIP 2004, 877
- Häuselmann**, Holger, in Kessler/ Kröner/ Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage 2008
- Heckemeyer**, Jost/ **Spengel**, Christoph, Maßnahmen gegen Steuervermeidung: Steuerhinterziehung versus aggressive Steuerplananung, ZBW, Wirtschaftsdienst 2013, S. 363
- Hein**, Oliver, Managerhaftung wegen mangelnder Compliance, Bundesanzeiger Board, S.178 f., unter:<https://www.bundesanzeiger-verlag.de/fileadmin/Betrifft->

Unternehmen/Arbeitshilfen/Fachbeitraege/mangelhafteCompliance.pdf
(09.11.2016) abrufbar

Hellio, Francois/ **Thill**, Pierre-Sébastien, Steuern in Frankreich, 2. Auflage 2002

Hemmelrath, Alexander, in Vogel/ Lehner, DBA, 5. Auflage 2008, Art. 7
OECD-MA, Rn 3.

Hensel, Albert, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, Festgabe für
Zitelmann, 1923

Hernler, Daniela, in Vögele, Geistiges Eigentum- Intellectual Property, Recht-
Bilanzierung-Steuerrecht-Bewertung, 1. Auflage 2014

Heun, Werner, in Band 1, Dreier, Grundgesetz Kommentar, 3. Auflage 2013

Hey, Johanna, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des §
42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, 1044

Hey, Johanna, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1.
Auflage 1997

Hey, Johanna, Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch,
in Hüttemann: Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuer-
recht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft,
DStJG Band 33 (2010)

Hey, Johanna, Spezialgesetzliche Missbrauchsbekämpfung, StuW 2008, 170

Hillenbrand, Josef/ **Brosig**, Manfred, Steuerflucht und ihre Bekämpfung, BB
1997, S.445

Holmes, Kevin, International Tax Policy and Double Tax Treaties, 2. Auflage
2014

Hüttemann, Rainer, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, BFH- Sympo-
sium, DStR 22/ 2015, S. 1146

Isensee, Josef, Budgetrecht des Parlaments zwischen Schein und Sein, JZ 2005, 971

Isensee, Josef, Steuerstaat als Staatsform, FS Hans Peter Ipsen, 1977

Jacobs, Otto, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Auflage 2016

Jehlin, Alexander/ **Geffken**, Lennart, Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit-
Verhältnis des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften,
DStZ- Beihefter 3/2014

Keller, Moritz/ **Schmitt**, Moritz, in Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU Außen-
wirtschafts- und Zollrecht Kommentar, 7. Auflage 2016, Stand April 2016

Keller, Thomas, Unternehmensführung mit Holdingkonzepten, 2. Auflage 1993

Kessler, Wolfgang, Die Euroholding, 1996

Kindhäuser, Urs, in Kindhäuser/ Neumann/ Paeffgen, StGB 5.Auflage 2017

Kippenberg, Johannes: Seminare F, G und J, IStR 2015, 597

Kirchhof, Paul, Die Steuern, in Isensee/ Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts
(HStR), Bd. II, 2004

Knobbe- Keuk, Brigitte, „Qualifikationskonflikte“ im internationalen Steuer-
recht der Personengesellschaften, RIW 1991, 306

Koenig, Ulrich, in Koenig Abgabenordnung Kommentar, 3. Auflage 2014

Kofler, Georg, in Schaumburg, Europäisches Steuerrecht, 1. Auflage 2015

Kofler, Georg, in Schön/ Heber, Grundfragen des europäischen Steuerrechts, 5.
Auflage 2015

Kofler, Georg/ **Kofler**, Herbert, Internationale Steuerarbitrage, in Brähler/ Lösel
, FS für Djanani, 1. Auflage 2008

- Kollruss**, Thomas/ **Buße**, Luisa/ **Braukmann**, Melanie, Doppelt ansässige Gesellschaften, Zentralfunktionsthese des Stammhauses und Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG, IStR 2011, 13
- Kraft**, Gerhard, in Kraft, Außensteuergesetz Kommentar, 1. Auflage 2009,
- Krämer**, Jens M./ **Keusen**, Miriam, Wie erhalte ich eine verbindliche Auskunft in Luxemburg? Neue Regelungen ab dem 1.1.2015, IStR 2015, 279
- Kruse**, Heinrich Wilhelm, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, 1991
- Kube**, Hanno, Epping/ Hillgruber, GG Kommentar, 2. Auflage 2013
- Lampert**, Steffen, in Gosch, Kommentar Körperschaftsteuergesetz, 3. Auflage 2015
- Lang**, Joachim, in Tipke/ Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015
- Lang**, Michael, Eine Wende in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern?, in FS Wacker, Wilhelm H, 2006, S. 365
- Lang**, Michael, Qualifikations-und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2010, 114
- Lang**, Michael, Marks & Spencer und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedsstaaten, SWI 2005, 365= Wohin geht das Internationale Steuerrecht? IStR 2005, 289
- Lehner**, Erich, in Vogel/ Lehner DBA Kommentar, 6. Auflage 2015
- Leibrecht**, Markus/ **Schratzenstaller**, Margit, Steuerflucht in Krisenzeiten: Gestaltung, Volumen und Maßnahmen, ZBW, Wirtschaftsdienst 2013,S. 366
- Lin-Hi**, Nick, in Gabler Wirtschaftslexikon zum Begriff „Corporate Social Responsibility“, unter wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/corporate-social-responsibility.html (09.11.2016) abrufbar

- Lohse**, Christian, Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht – am Beispiel von Steuerbetrug, -umgehung und -missbrauch sowie ähnliche Begriffe, in FS für Reiss, 1. Auflage 2008
- Lohse**, Christian, Kampfansage gegen "aggressive Steuerplanung" - in Deutschland sprachlich und rechtlich sinnlos und überflüssig, BB 2013, 1
- Looks**, Christian/ **Waldens**, Stefan/ **Kerick**, Ulrich, Advance Pricing Agreements im Aufwind, PIStB, IWW, Ausgabe 01/2005
- Loose**, Thomas, Tax-Management der kapitalmarktorientierten internationalen Unternehmung, 2009
- Lühn** Andreas, Quantitative internationale Steuerplanung, 1.Auflage 2015
- Maier**, Walter, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, immaterielle Wirtschaftsgüter, Edition 04/2015
- Maurer**, Hartmut, Staatsrecht I- Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 6. Auflage 2010
- Meessen**, K.M., in Isensee/ Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band XI, 3. Auflage 2013
- Menck** Thomas, in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 4. Auflage 2012
- Menck**, Thomas, in Becker/ Höppner/ Grotherr/ Kroppen, DBA Kommentar, Grundlagen, Loseblatt, 29. Aktualisierung 2016
- Menck**, Thomas, Freistellungs- und Anrechnungsmethode- zu einer steuerpolitischen Alternative, IWB Aktuell, Heft 16/1998
- Meyer**, Maximilian, Doppelte Nichtbesteuerung wegen hybrider Gestaltungen, Tax Workshop Beps, Pöllath und Partners, 16.01.2016, Folie 9

Mick, Marcus/ Dyckmans, Jan, in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Auflage 2012

Mössner, Jörg Manfred, Das Steuerrecht der Unternehmen, FS Frotscher, S. 461

Münstermann, Matthias, Corporate Social Responsibility, 1. Auflage 2007

Nürnberger, Eckart/ Altrichter- Herzberg, Torsten, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011

Oestreicher, Andreas / Scheffler, Wolfram/ Spengel, Christoph/ Wellisch, Dietmar, Modelle einer Konzernbesteuerung für Europa, 2008, S. 42 f. Konzernbesteuerung, 2008

Osterrieth, Christian, in Osterrieth, Patentrecht, 5. Auflage 2015

Peters, Sebastian, in Schaumburg/ Peters, Internationales Steuerstrafrecht, 2015

Pfaff, Dieter / Nagel, Sibilla /Wittkowski, Ansa, in Pfaff, Dieter/ Osterrieth, Christian, Lizenzverträge, 3. Auflage 2010

Pflaum, Ulrich, in Handbuch Wirtschafts-und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014

Pinkernell, Reimar, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, StuW 4/2012, S.369

Pinkernell, Reimar, Internationale Steuergestaltung im E-Commerce, ifst Schrift Nr.494 (2014), S.135

Pinkernell, Reimar, USA: Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple- Konzerns, IStR- LB 2013, 59

Pipping, Hans-Georg, Die“ steuerlich erheblichen Tatsachen“ im Rahmend der Steuerhinterziehung, 1998

Pohl, Carsten, in Blümich, EStG/ KStG/ GewStG Kommentar, 133. Auflage 2016

Prinz, Ulrich, DB vom 15.02.2013. Heft 07, S. M1

Prokisch, Rainer, in Vogel/Lehner Abgabenordnung Kommentar, 6. Auflage 2015

Protzen, Peer Daniel G., in Kraft Außensteuergesetz- Kommentar, 1. Auflage 2009

Rätke, Bernd, in Klein, AO, 13. Auflage 2016, § 89 AO

Ratschow, Eckart, Klein Abgabenordnung Kommentar, 13. Auflage 2016

Richter, Lutz/ **Hontheim**, Stefanie, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikan- te Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb, Heft 23 v. 7.6.2013, S. 1260 unter https://www.wiso-net.de:443/document/MCDB_131260A (09.11.2016) abrufbar

Rieder, Stefan/ **Falge**, Markus in Görling/ Inderst / Bannenberg, Compliance, 2. Auflage 2013

Ring, D.M., One Nation Among Many: Policy Implications of Cross- Border Tax Arbitrage, 44 Boston College Law Review 2002, S. 799

Rödl, Christian/ **Grube**, Ulrike, in Wabnitz/ Janovsky, Handbuch des Wirt- schafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014

Rose, Gerd, Missbrauchs –Innentheorie und Steuerplanungssicherheit, FR 2003, S. 1274

Rosenbloom, David, The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbit- rage and the "International Tax System", 53 Tax L. Rev. 137 1999-2000

Roser, Frank, in Gosch, Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage 2015

Rupp Thomas/ **Knies**, Jörg-Thomas/ **Ott**, Johann-Paul/ **Faust**, Tanja, Finanz und Steuern Band 14, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2014

Rust Alexander, in Schön, Wolfgang/ Heber, Caroline, Grundfragen des europä- ischen Steuerrechts, 5. Auflage 2015

Schaumburg, Harald, in Schaumburg/ Peters, internationales Steuerstrafrecht, 2015

Schaumburg, Harald, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in FS für Tipke, 1995

Schaumburg, Harald, in Schaumburg, Harald/ Piltz, Detlef J, Holdinggesellschaften im internationalen Steuerrecht, Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 022, 2002

Schaumburg, Harald, Internationales Steuerrecht- Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 3. Auflage 2011

Schenke, Ralf P., Die Rechtsfindung im Steuerrecht: Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, 1. Auflage 2007

Schmid, Carsten, Advance Pricing, Agreements, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011

Schmidbauer, Rainer, Die Konsolidierung von „Special Purpose Entities“ nach IAS und HGB, insbesondere unter Berücksichtigung von E-DRS 16, DStR 2002, 1013

Schmidt, Sebastian/ **Gehrmann**, Sebastian: Die doppelt ansässige Kapitalgesellschaft in der internationalen Gestaltungsberatung, IWW 04/ 2012, S. 95

Schmieszek, Hans-Peter, in Beermann/ Gosch, Abgabenordnung Kommentar, Loseblatt, 122. Aktualisierung, 2016

Schmitt, Rainer/ **Farle**, Valentina, Deutsches internationales Steuerrecht, 1. Auflage 2015

Schneider, Norbert, BEPS (für den Mittelstand), 19. Münchener Unternehmenssteuerforum am 27.01.2016

Schnitger, Arne, in Oestreicher, Andreas, BEPS- Base Erosion and Profit Shifting, 2015

- Scholz**, Rupert, in Maunz/ Dürig, Grundgesetz Kommentar, Loseblatt, 77. Auflage 2016
- Schön**, Wolfgang, Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR-Beihefter 2013,3
- Schön**, Wolfgang, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlage des Steuerrechts, in Hüttemann, Rainer (Hrsg.): Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, DStJG Band 33, 2010
- Schön**, Wolfgang, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, in FS Reiss, 1.Auflage 2008
- Schuhr**, Jan, Strafrechtliche Relevanz der „Panama Papers“ de lege lata: Untreue, Steuerhinterziehung, etc., NZWiSt 2017, 265
- Schwarz**, Bernhard, in Schwarz/ Pahlke Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung Kommentar, Loseblatt 165. Lieferung, Stand Juli 2015
- Schwedhelm**, Rolf, Compliance (Steuerrecht), AnwBl 2009, 90
- Seer**, Roman, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, Stblb. 2012/2013, S. 556
- Seer**, Roman, "Unfairer" und "fairer" Steuerwettbewerb in der EU, IWB 7/2006, Fach 11, Europäische Union Gruppe 2
- Seer**, Roman, in Tipke/ Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015
- Seiler**, Christian, in Maunz/ Dürig, Grundgesetz Kommentar, Loseblatt, 77. Auflage 2016
- Sell**, Michael, (Nicht-)Besteuerung virtueller Wertschöpfungen oder wie man Wettbewerber aushebelt, RIW 2013, Heft 5
- Senger**, Thomas/ **Hoehne**, Felix, Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, Band II, 1. Aufl. 2013

- Sievert**, Elke, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa - Ertragsteuerliche und betriebswirtschaftliche Analyse der europäischen Gruppenbesteuerung , 2006
- Sigge**, Susanne, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, 2012
- Spilker**, Bettina, Gleichmäßige Besteuerung mit dem völkerrechtlichen Territorialitätsprinzip, DStR 2014, 2490
- Spindler**, Wolfgang, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 1
- Stangl**, Ingo: Maßnahmen gegen „Base Erosion and Profit Shifting“(BEPS)- Eine erstrebenswerte Revolution im internationalen Steuerrecht?, Skript zur Antrittsvorlesung v. 15.07.2015
- Steinegger**, Ariane, Country-by-Country-Reporting: Spannungsfeld zwischen Transparenz und Steuerplanung, Der Konzern, Heft 10, S. 454
- Stern**, Klaus, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland – Band I, 1984
- Sterner**, Ingo, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht - Fallstudie, „1. Markenrechtsüberlassung“ unter [www.kpmg.com_de_de_new_seiten_koeln-transfer-pricing-2014-kpmg.pdf](http://www.kpmg.com/de/de_new_seiten_koeln-transfer-pricing-2014-kpmg.pdf) (09.11.2016) abrufbar
- Streck**, Michael/ Binnewies, Burkhard, Tax Compliance, DStR 2009, 229
- Striegel**, Gerhard, Steuerflucht durch Basisunternehmen, 1973
- Taetzner**, Tobias, Steuerbelastung, Steuerwirkung und Steuergestaltung im Lichte der internationalen Steuerplanung, in Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Winfried Mellwig, unter: [http://download.springer.com/static/pdf/682/bok%253A978-3-8350-5408-0.pdf?originUrl=http%3A%2F%2Flink.springer.com%2Fbook%2F10.1007%2F978-3-8350-5408-0&token2=exp=1471962678~acl=%2Fstatic%2Fpdf%2F682%2Fbok%25253A978-3-8350-5408-0.pdf%3foriginUrl%3Dhttp%253A%252F%252Flink.springer.com%252Fbook%252F10.1007%252F978-3-8350-5408-0](http://download.springer.com/static/pdf/682/bok%253A978-3-8350-5408-0.pdf?originUrl=http%3A%2F%2Flink.springer.com%2Fbook%2F10.1007%2F978-3-8350-5408-0&token2=exp=1471962678~acl=%2Fstatic%2Fpdf%2F682%2Fbok%25253A978-3-8350-5408-0.pdf%3ForiginUrl%3Dhttp%253A%252F%252Flink.springer.com%252Fbook%252F10.1007%252F978-3-8350-5408-0)

252F10.1007%252F978-3-8350-5408-0*~hmac=b16f94ddc554698379cbfb
8257eb3232d0075e0ecfc4b45d2df203d7571b5e74, (11.11.2016) abrufbar

The White House and the Department of the Treasury, The President's
Framework for Business Tax Reform, 2012

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993

Tipke, Klaus, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981

Tipke, Klaus, Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der
Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?, AWD 1972,
589

Tipke, Klaus/ Lang, Joachim, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015

Töben, Thomas, Seminar B, Grenzüberschreitende Steuerarbitrage, IStR 2012,
685

Van der Ham, Susann/ **Voll**, Steffen/ **Wingen**, Norman, Keine Bindung der
Finanzverwaltung durch Advance Pricing Agreements? - Der EATON-Fall
im Rechtsvergleich, IStR 2013, 861

Vogel, Klaus, Eigentumsgarantie, Handlungsfreiheit und Steuerrecht; FS Mau-
rer, Staat, Kirche, Verwaltung 2001, 297

Vogel, Klaus, in Vogel/ **Lehner**, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Auflage
2015

Vogel, Klaus, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Auflage 2008

Vögele, Alexander in Vögele/ Witt, Verrechnungspreise, 4. Auflage 2015

Voller, Pia/ **Eikel**, Caroline/ **Sureth**, Caren, APAs als Instrument zur Vermei-
dung von Verrechnungspreiskonflikten- eine kritische Betrachtung, StuWi
2013, 367

Wagner, Klaus J, in Blümich, EStG/ KStG/ GewStG Kommentar, 133. Auflage
2016

- Wagner**, Mario: Rechtsformen für internationale Rechtsanwaltsgesellschaften, 2006
- Walter**, Tonio, Ist Steuerstrafrecht Blankettstrafrecht?, in FS für Klaus Tiedemann, 2008
- Wassermeyer**, Franz , in Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff/ Schönfeld, Außensteuerrecht Kommentar, Loseblatt, 79. Aktualisierung 2016
- Wassermeyer**, Franz, in Wassermeyer/ Richter/ Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Handbuch, 2. Auflage 2015
- Wassermeyer**, Franz, in Debatin/ Wassermeyer, DBA Kommentar, Loseblatt, 134. Aktualisierung 2016
- Wassermeyer**, Franz, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof , StuW 1990, 404
- Wedelstädt**, Alexander v., Die Änderung der Abgabenordnung durch das JStG 2008, DB 2007, Heft 47, S. 2558
- Wendt**, Michael, § 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, in Hüttemann, Rainer, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, DStJG Band 33, 2010
- Wienbracke**, Mike, Die Genese fiskalischen Misstrauens, DB 2008, 668
- Wilke**, Kay-Michael/ **Weber**, Andreas, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 13. Auflage 2016
- Winzer**, Wolfgang, in **Pfaff/ Osterrieth**, Lizenzverträge, Formularkommentar, 3. Auflage 2010
- Wittenstein**, Patrick, Eine aktuelle Momentaufnahme zur Steuergestaltung mit hybriden Finanzinstrumenten: “Luxembourg Leaks” und neue Gesetze(-svorhaben) in Europa, IStR 2015, 160

Rechtsprechungsverzeichnis:

| Datum | Aktenzeichen | Fundstelle |
|--------------------------------|---------------|----------------------|
| <u>Bundesfinanzhof:</u> | | |
| 14.02.1975 | VI R 210/ 72 | BStBl. II 1975, 497 |
| 29.01.1975 | I R 135/70 | BStBl. II 1975, 553 |
| 19.02.1975 | I R 26/73 | BStBl. II 1975, 584 |
| 29.07.1976 | VIII R 41/74 | BStBl. II 1977, 261 |
| 29.07.1976 | VIII R 142/73 | BStBl. II 1977, 263 |
| 09.05.1979 | I R 126/77 | BStBl. II 1979, 586 |
| 29.10.1981 | I R 89/90 | BStBl. II 1982, 150 |
| 29.11.1982 | GrS 1/ 81 | BStBl. II 1983, 272 |
| 05.03.1986 | I R 201/82 | BStBl. 1986 II 496 |
| 03.02.1988 | I R 134/84 | BStBl. 1988 II 588 |
| 20.04.1988 | I R 219/ 82 | BStBl. II 1990, 701 |
| 21.10.1988 | III R 194/84 | BStBl. II 1989, 216 |
| 12.07.1989 | I R 46/85 | BStBl. II 1990, 113 |
| 23.10.1991 | I R 40/89 | BStBl. II 1992, 1026 |
| 10.06.1992 | I R 105/89 | BStBl. II 1992, 1029 |
| 10.11.1993 | I S 9/93 | BFH/NV 1994, 684 |
| 15.03.1995 | II R 24/91 | BStBl. II 1995, 653 |
| 16.01.1996 | IX R 13/ 92 | BStBl. II 1996, 214 |
| 26.03.1996 | IX R 51/92 | BStBl. II 1996, 443 |
| 23.10.1996 | I R 55/ 95 | BStBl. II 1998, 90 |
| 29.10.1997 | I R 35/96 | BStBl. II 1998, 235 |
| 09.07.1998 | V R 68/96 | BStBl. II 1998, 637 |
| 20. 5. 1997 | VIII B 108/96 | DB 1997, S. 1747 |
| 29.10.1997 | I R 35/36 | BStBl II 1998, 235 |
| 24.05.2000 | II B 74/99 | BFH/NV 2001, 162 |
| 19.08.1999 | I R 77/96 | BStBl. II 2001, 43 |
| 20.03.2002 | I R 38/00 | BStBl. II 2002, 819 |
| 19.01.2000 | I R 94/97 | BStBl. II 2001, 222 |
| 07.08.2000 | GrS 2/99 | BStBl. II 2000, 632 |
| 09.08.2000 | I R 12/99 | BStBl. II 2001, 140 |
| 23.08.2000 | I R 4/ 97 | BFHE 192, 532 |
| 07.03.2001 | X R 192/96 | BFHE 196, 414 |
| 28.11.2001 | X R 50/97 | BStBl. II 2002, 363 |
| 19.02.2002 | IX R 32/98 | BFHE 198, 288 |
| 22.01.2002 | VIII R 46/00 | BStBl. II 2002, 685 |
| 20.03.2002 | I R 38/00 | BStBl. II 2002, 819 |

| | | |
|------------|---------------|---------------------|
| 20.03.2002 | I R 63/ 99 | IStR 2002, 568 |
| 31.07.2002 | X R 103/96 | BFH/NV 2003, 26 |
| 07.08.2002 | I R 64/01 | BFH/ NV 2003, 205 |
| 23.10.2002 | I R 39/ 01 | BFH/ NV 2003, 289 |
| 23.09.2003 | IX B 60/03 | BFH/NV 2003, 1461 |
| 17.12.2003 | IX R 56/ 03 | BStBl II 204, 648 |
| 25.02.2004 | I R 42/02 | BStBl. II 2005, 14 |
| 17.11.2004 | I R 55/03 | BFH/NV 2005, 1016 |
| 31.05.2005 | I R 74, 88/04 | BStBl II 2006, 118 |
| 15.07.2005 | III R 66/98 | BFH/ NV 2005, 186 |
| 24.02.2005 | IV R 12/03 | DStR 2005, 1090 |
| 27.10.2005 | IX R 76/03 | BStBl II 09, 758 |
| 03.05.2006 | I R 124/04 | BFH/ NV 2006, 1729 |
| 09.01.2007 | VIII B 180/05 | BFH/NV 2007, 751 |
| 17.10.2007 | I R 5/06 | BStBl II 09, 356 |
| 19.12.2007 | I R 21/ 07 | BStBl. II 2008, 619 |
| 24.06.2009 | X R 57/06 | BFHE 225, 421 |
| 25.08.2009 | IX R 60/ 07 | BStBl II 2009, 999 |
| 21.10.2009 | I R 40/09 | BFH/NV 2010, 688 |
| 21.08.2012 | VIII R 32/ 09 | BStBl II 2013, 16 |
| 30.08.2012 | IV R 44/10 | BFH/NV 2013, 187 |

Bundesgerichtshof:

| | | |
|------------|--------------|---------------|
| 28.01.1987 | 3 StR 373/86 | BGHSt 34, 272 |
| 07.11.2001 | 5 StR 295/01 | BGHSt 47, 138 |

Bundesverfassungsgericht:

| | | |
|------------|---------------|------------------|
| 17.01.1957 | 1 BvL 4/54 | BVerfGE 6, 55 |
| 24.06.1958 | 2 BvF 1/ 57 | BVerfGE 8, 51 |
| 14.04.1959 | 1 BvL 23/57 | BVerfGE 9, 237 |
| 22.07.1970 | 1 BvR 285/66 | BVerfGE 29, 104 |
| 08.05.1974 | 2 BvR 636/ 72 | BVerfGE 37, 201 |
| 01.03.1979 | 1 BvR 532/77 | BVerfGE 50, 290 |
| 22.02.1981 | 1 BvL 10/80 | BVerfGE 66, 214 |
| 03.11.1982 | 1 BvR 620/78 | BVerfGE 61, 319 |
| 22.03.1983 | 2 BvR 475/ 78 | BVerfGE 63, 343 |
| 28.11.1984 | 1 BvR 1157/82 | BVerfGE 68, 287 |
| 14.07.1988 | 1 BvR 1640/97 | BVerfGE 98, 218 |
| 27.06.1991 | 2 BvR 1493/89 | BVerfGE 84, 239 |
| 22.06.1995 | 2 BvL 37/ 91 | BVerfGE 93, 121 |
| 14.07.1998 | 1 BvR 1640/97 | BVerfGE 98, 218 |
| 06.03.2002 | 2 BvL 17/99 | BVerfGE 105, 73 |
| 04.12.2002 | 2 BvR 400/98 | BVerfGE 107, 27 |
| 08.06.2004 | 2 BvL 5/00 | BVerfGE 110, 412 |
| 21.06.2006 | 2 BvL 2/99 | BVerfGE 116, 164 |
| 13.06.2007 | 1 BvR 1550/03 | BVerfGE 118, 168 |

| | | |
|------------|--------------|------------------|
| 17.04.2008 | 2 BvL 4/05 | BVerfGE 121, 108 |
| 09.12.2008 | 2 BvL 1/07 | BVerfGE 122, 210 |
| 12.05.2009 | 2 BvL 1/00 | BVerfGE 123, 111 |
| 21.07.2010 | 1 BvR 611/07 | BVerfGE 126, 400 |
| 12.10.2010 | 1 BvL 12/0 | BVerfGE 127, 224 |
| 16.06.2011 | 2 BvR 542/09 | NJW 2011, 3778 |
| 18.07.2012 | 1 BvL 16/11 | BVerfGE 132, 179 |
| 15.12.2015 | 2 BvL 1/12 | NJW 2016, 1295 |

EuGH:

| | | |
|------------|------------------------------------------------------|----------------------|
| 29.06.1978 | Rs. 142/ 77- Larsen und Kjerulff | Slg. 1978, 1543 |
| 07.05.1985 | Rs. 18/ 84- Kommission ./.. Frankreich | EuGHE 1985, 1339 |
| 28.01.1986 | Rs. C-270/83, avoir fiscal | NJW 1987, 569 |
| 28.01.1992 | Rs. C-204/90, Bachmann | RIW 1992, 334 |
| 16.07.1998 | Rs. C.264/96- ICI | EuGHE 1998, I-4695 |
| 09.03.1999 | Rs. C-212/ 97 Centros | EuGHE 1999, I-1459 |
| 05.11.2002 | Rs. C-208/00- Überseering | EuGHE 2002, I-9919 |
| 21.11.2002 | Rs. C-436/ 00- X und Y | EuGHE 2002, I-10829 |
| 12.12.2002 | Rs. C-324/00- Lankenhorst- Hohorst | EuGHE 2002, I- 11779 |
| 11.03.2004 | Rs. C9/02 Lasteyrie-du-Saillant | EuGHE 2004, 138 |
| 15.07.2004 | Rs. C-315/02 Lenz | IStR 2004, 522 |
| 13.12.2005 | Rs. C 446/03- Marks & Spencer | EuGHE 2005, I- 10837 |
| 21.02.2006 | Rs. C-255/02 Halifax | UR 2006, 232 |
| 12.09.2006 | C-196/04 Cadbury Schweppes | IStR 2006, 670 |
| 18.07.2007 | Rs. C- 231/04- Oy AA | Slg. 2007, I-6373 |
| 01.04.2014 | Rs. C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company Ltd | EuZW 2014, 428 |

Reichsfinanzhof:

| | | |
|------------|-------------|------------------|
| 12.02.1930 | VI A 899/27 | RStBl. 1930, 444 |
|------------|-------------|------------------|

Verzeichnis sonstiger Quellen:

Bundesfinanzministerium:

| | | |
|--------------|----------------------------|---------------------|
| 20.08.2001 | IV C 5 - S 2353 - 312/01 | BStBl I S. 541 |
| 12.04.2005 | IV B 4 - S 1341 - 1/05 | BStBl 2005 I S. 570 |
| 05. 10. 2006 | IV B 4 - S 1341 - 38/06 | BStBl I 2006, 594 |
| 16. 04. 2010 | IV B 2- S 1300/ 09/10003 | BStBl. I 2010, 354 |
| 19.05.2014 | IV B 5 - S 1341/07/1000601 | BStBl. I S. 838 |

Bundeszentralamt für Steuern:

Broschüre zu den Verbindlichen Auskünften, abrufbar unter: Vgl.:

www.steuerliches-infocenter.de/DE/SteuerrechtFuerInvestoren/allgemeine_informationen/Doppelbesteuerung/doppelbesteuerung_node.html.,
zuletzt abgerufen am 30.11.2015

Info zum Thema APAs, abrufbar unter: http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Advance_Pricing_Agreements/advance_pricing_agreements_node.html,
zuletzt abgerufen am 25.11.2015

Bundesrat- Drucksachen:

BR-Drs. 544/1/07

BR-Drs. 205/14

Bundestag- Drucksachen:

BT-Drs. VI/ 2883

BT-Drs 16/12407

BT-Drs. 16/4841

BT-Drs. 17/6146

Bundessteuerberaterkammer:

BStBK, EU-Informationen aus Brüssel, Nr. 04/2014 vom 17. Juli 2015

EU- Kommission:

KOM (2012) 351, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung

KOM (2016) 23, Arbeitspapier der EU Kommission, SWD (2016) 6 final

Empf 2012/772/EU vom 06.12.2012, ABl. Nr. L 338 S. 41, Celex-Nr. 3 2012 H 0772

Pressemitteilung IP/ 14/ 663 der EU Kommission vom 11.06.2014, Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Apple (Irland), Starbucks (Niederlande) und Fiat Finance and Trade (Luxemburg), S. 2

OECD:

OECD, Guidelines for Multinational Enterprises, Annex der Erklärung der Regierungen der OECD- Mitgliedsstaaten vom 21.6.1976

OECD (2010), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page11, zuletzt abgerufen am 15.11.2016

OECD (2011), OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/corporate/mne/48808708.pdf>;

<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-leitsaetze-fuer-multinationale-unternehmen.htm>.;

OECD (2011), OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de#page193, zuletzt abgerufen am 07.11.2016

OECD (2012), Hybrid mismatch arrangements: Tax policy and compliance issues, abrufbar unter: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf, zuletzt abgerufen am 30.11.2016

OECD (2014), Draft hybrid mismatch arrangements, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-treaty-issues-march-2014.pdf>, zuletzt abgerufen am 11.11.2016

OECD (2014) Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, zuletzt abgerufen am 23.11.2016

OECD (2014), Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung- Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, OECD Publishing, Zusammenfassung, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209695-de>, zuletzt abgerufen am 09.11.2016

OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, zu Art. 7 Tz.22, abrufbar unter:

http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en, zuletzt abgerufen am 18.11.2016

OECD (2014), Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223455-de>, zuletzt abgerufen am 18.11.2016

OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315351e.pdf?expires=1450432688&id=id&accname=guest&checksum=C42DBFE30F24C059B1797A7805BED89F>, zuletzt abgerufen am 18.11.2016

OECD (2015), Erläuterung, OECD/ G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>, zuletzt abgerufen am 18.11.2016

OECD (2015) Publishing, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page37,Tz.1.2, Nr. 62, zuletzt abgerufen am 23.11.2016

OECD (2015), Abschlussbericht zu den“ Hybrid Mismatches“ im Rahmen des BEPS- Projekts der OECD, abrufbar unter: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid>

mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page1, zuletzt abgerufen am 23.11.2016

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Tz. 6.6, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315351e.pdf?expires=1450432688&id=id&accname=guest&checksum=C42DBFE30F24C059B1797A7805BED89F>, zuletzt abgerufen am 18.11.2016

OECD, Steueroasenliste <http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>, zuletzt abgerufen am 19.11.2016

Statistisches Amt der Europäischen Union:

Eurostat, Statistiken über ausländische Direktinvestitionen, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/foreign_direct_investment_statistic/de, zuletzt abgerufen am 11.11.2016

Statistisches Bundesamt:

Statista- Dossier zu Google, S.12 f., abrufbar, unter: <http://de.statista.com/themen/651/google/>, zuletzt abgerufen am 06.11.2016

United States Securities and Exchange Commission, SEC:

SEC, <http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1288776/000119312512025336/0001193125-12-025336-index.htm>, zuletzt abgerufen am 6.11.2015.

SEC, <http://www.sec.gov/cgi-bin/browse-edar?action=getcompany&CIK=0001288776&owner=include&count=40>, zuletzt abgerufen am 12.11.2016

Deutsches Reichsgesetz:

RGBl., Deutsches Reichsgesetz gegen die Steuerflucht v. 26.06.1918, RGBl. 1918, S. 951

Verzeichnis ausländischer Rechtsquellen:

Eidgenössische Steuerverwaltung:

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Chile zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20081349/index.html>, zuletzt abgerufen am 10.11.2016

EU-Richtlinien:

EU-Richtlinie, 2003/ 49/ EG des Rates vom 03.Juni 2003.

EU-Richtlinie, 90/ 434/ EWG, geändert durch Richtlinie 2015/19/EG

EU- Richtlinie, 2015/121 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU

EU- Richtlinie, 2011/96/EU

Internal Revenue Code:

§164a (1) (a) IRC, abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/164>, zuletzt abgerufen am 06.11.2016

§ 41 (a) IRC, abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/41>, zu-letzt abgerufen am 06.11.2016

Formular 8832 (Entity Classification Election), abrufbar unter: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8832.pdf>, zuletzt abgerufen am 19.11.2016

Irische Finanzgesetze:

Sec. 21 (1) (f) Taxes Consolidation Act 1997 für Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit, abrufbar unter: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/print#sec21>, zuletzt abgerufen am 08.11.2016

Sec. 7701 (a) (4) „created or organized „ und (a) (5) IRC, abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701>, zuletzt abgerufen am 08.11.2016

Sec. 82 (2) Finance Act 1999, abrufbar unter: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1999/act/2/section/82/enacted/en/html>, zuletzt abgerufen am 08.11.2016

Sonstige Online-Quellen:

Companies Registration Office Annual Return 2010, abrufbar unter: www.cro.ie, Company Number 368047, zuletzt abgerufen am 12.11.2016

Deutscher Corporate Governance Kodex vom 05.Mai 2015, Tz. 4.1.3, abrufbar unter: http://www.dcgk.de//files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/2015-05-05_Deutscher_Corporate_Goverance_Kodex.pdf, zuletzt abgerufen am: 09.11.2016

Duden, <http://www.duden.de/rechtschreibung/aggressiv>, zuletzt abgerufen am 04.11.2016

Firmensitz Facebook, abrufbar unter: <https://newsroom.fb.com/company-info/>, zuletzt abgerufen am 08.11.2016

Handelsblatt, <http://www.handelsblatt.com/politik/international/das-oberste-europaeische-gericht-in-luxemburg-wird-zum-motor-der-steuerharmonisierung-eugh-treibt-die-finanzminister/2492188.html>, zuletzt abgerufen am 02.11.2016

Luxemburges Vergabepaxis, www.internationaltaxreview.com/Article/3406724/Global-Tax-50-2014-Marius-Kohl.html, zuletzt abgerufen am 13.11.2016

Luxemburg Leaks Database, abrufbar unter: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>, zuletzt abgerufen am 08.02.2016.

PwC, <https://www.pwc.de/de/newsletter/steuern-und-recht/assets/transfer-pricing-perspective-jahrbuch-2010-11.pdf>, zuletzt abgerufen am 12.11.2016

Steuerliches Infocenter, www.steuerliches-info-center.de/DE/Steuerrecht/Fuerinvestoren/allgemeine_informationen/Doppelbesteuerung/doppelbesteuerung_node.html, zuletzt abgerufen am 13.11.2016

Wirtschaftslexikon, <http://m.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/leverage-effekt.html>, zuletzt abgerufen am 16.11.2016

Wirtschaftslexikon, <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/steuerplanung/steuerplanung.htm>, zuletzt abgerufen am 04.11.2016